



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



El impuesto a la renta en Alemania

Siewers, Enrique

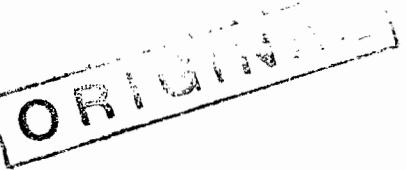
1925

Cita APA: Siewers, E. (1925). El impuesto a la renta en Alemania.
Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas

Este documento forma parte de la colección de tesis doctorales de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios".
Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.
Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

Universidad Nacional de Buenos Aires

FACULTAD DE CIENCIAS
ECONÓMICAS



10.160
95
"El impuesto a la renta en Alemania"

TESIS
presentada para optar al grado de
Doctor en Ciencias Económicas,
por E
Enrique Siswers.

1925

PRIMERO.

El impuesto a la renta con carácter nacional sólo existe en Alemania desde 1920. Al finalizar la guerra, las finanzas de la Nación, por causas que más que a los cuatro años de guerra deban retrotraerse a viejas originales en la constitución final del Imperio - una deficiente distribución de las facultades impositivas entre el Estado central y los Estados locales; inelasticidad de los recursos del Reich, formados en principio exclusivamente por los impuestos indirectos, y lo consiguiente inadaptabilidad de los recursos a los gastos crecientes - habían llegado a una situación insostenible ya y a todos luces imposible de salvar dentro de las normas impositivas observadas con mayor o menor rigor hasta entonces. Imponease una reforma fundada de todo el régimen fiscal, reforma prevista y acordada ya de largo tiempo atrás por los estudiosos, que no habían pedido, espere llevarse a la práctica a causa del egoísmo fiscal de los Estados, estados de su autonomía impositiva, cuyos ministros de finanzas formaron en todo momento un frente único contra las justas demandas de la Nación que pedía la ampliación de sus facultades impositivas, e en otras palabras, una cesión en su favor de fuentes imponibles aprevedadas entonces por los Estados, ya que no en virtud del texto de la Constitución de 1871, según veremos oportunamente, - por un principio consuetudinario acorde de la relación positiva de fuerzas entre el Estado central y los Estados locales.

Según este principio, que por mucho tiempo se consideró intangible, los impuestos directos constituirían el esqueleto inviolable de los Estados, quedando reducida la Nación, como

ya lo apuntamos, a la imposición del consumo.- El progresivo desbarrañamiento de las finanzas nacionales, que empieza a reflejarse ya a principios del presente siglo en el crecimiento de la deuda, y durante la guerra asume un verdadero trío de avalancha, en 1915 lleva aun a los espiritos más especuladores la evidencia de que la redistribución básica de las facultades impositivas ya no podía postergarse. Durante los años 1919-20 el entonces ministro de finanzas Martin Brzberger aborda y realiza valientemente la reforma financiera, que, en síntesis, deposita el pleno de las facultades impositivas en la Nación, cuya soberanía en este orden ya no sufre restricción constitucional alguna; en adelante, para que los Estados puedan gravar una fuente cualquiera, deberán serles concedida expresamente por ley nacional.

A raíz de esta reforma el Reich hace poco más de todo a las cedidas impuestos directos, dictándose entre una larga serie legislativa dos leyes de ligamiento a la renta, a las personas físicas y a las personas morales, que generalmente se consideran complementarias la una de la otra.

Constituyen estas dos leyes, alteradas muchas veces de acuerdo a su contenido, y su aplicación administrativa, el objetivo central del presente trabajo. La determinación del papel de estos tributos dentro del régimen impositivo general, que conceptuamos indispensable para su interpretación precisa, nos ha impuesto, espere, el estudio previo de la historia financiera alemana desde la constitución del Imperio hasta la reforma fiscal de 1919-20, que es su lógico ecosistema, y ello porque los "hechos" de este período constituyen como la discusión elec-

te de dos problemas fronterizos e subsidiarios del impuesto a la renta y que suelen plantearse conjuntamente con éste: 1º, el de la distribución de recursos entre la Nación y los estados, es decir, lo que ha dado en llamarse 1. "compensación financiera" y 2º, el de si el impuesto a la renta ha de ser nacional o estatal. La experiencia financiera alemana da respuesta clara a estos dos cuestiones.

Estudiamos también en la primera parte de este trabajo el sistema impositivo general de los impuestos, señalando lo que hay en él de "sistemas", la posición del impuesto a la renta dentro de este sistema, la correlación íntima e indirecta del impuesto a la renta con otras gravámenes.

En la segunda parte de nuestro trabajo entramos de lleno al estudio del impuesto a la renta mismo, el sistema depende, las bases de la imposición (es decir, la materia imponible, las personas imponibles, las deducciones), luego la técnica del impuesto, explicando antes el organismo administrativo encargado de su aplicación.

Basamos nuestra exposición en el impuesto a la renta de las personas físicas y tratamos en capítulo aparte el impuesto a la renta de los entes morales, señalando sólo sus particularidades, ya que este último, tanto en sus conceptos fundamentales como en su técnica impositiva administrativa coincide con aquél.

En cuanto a los impuestos a la renta establecidos, abolidos por la gran reforma fiscal de 1919-20, en especial el Landessteuer prusiano, nos referimos a menudo a ellos en las páginas que siguen, sea para señalar líneas de continuidad entre el régimen nacional vigente y los antiguos regímenes establecidos, o

8

para apuntar sugerentes discrepancias.

No creímos que fuera de interés a esta altura abultar a nuestro trabajo con resúmenes históricos de los antiguos impuestos estandardizados a la renta, definitivamente desaparecidos. Han sido estudiados a toda conciencia por multitud de autores - baste con recordar aquí la conocida obra de René Bomby, titulada "L'impôt sur le revenu en France", París 1908.

Hubiéramos deseado realizar el estudio estadístico del nuevo régimen impositivo alemán, el producido cooperativo de los impuestos, su rendimiento neto, presión económica, etc.. Tal estudio, cuya interés está fuera de duda, ha sido imposible de realizar, en razón de la desvalorización monetaria que, insinuada ya durante la guerra, hace eclosión con la renunciación de los cambios internacionales a seguidas del armisticio.

La desvalorización del marco, que va acentuándose de 1920 al 22, asume proporciones catastróficas en 1923, perturba el significado real de las cifras estadísticas, inutilizándolas para tal investigación. Si ciertas permiten las estadísticas establecer, dentro del rendimiento del impuesto a la renta, la proporción entre el producido de las distintas fuentes, p.ej. entre las del trabajo y las otras rentas. En efecto, bajo el régimen ordinario del impuesto alemán a la renta, el impuesto a las rentas del trabajo "dependiente" (sueldos, salarios, pensiones, etc.), en principio es deducido mensualmente por el empleador, la caja de seguros o de pensiones, y transferido a la caja fiscal. En cambio, el impuesto a las^y rentas provenientes de las otras fuentes, es pagado trimestralmente por el

5

contribuyente. Ahora bien, en épocas de desvalorización monetaria, fuertemente progresiva, carece de sentido una suma de sumandos recaudados en épocas distintas (la unidad monetaria de una fecha no es la unidad monetaria de otra), y menos pueden compararse dos sumas compuestas de sumandos de distintas frecuencias: mensuales en un caso, trimestrales en el otro.

No es pues factible un estudio del producto comparativo de los distintos impuestos, por cuanto su frecuencia de recaudación no es la misma. Tampoco puede determinarse el rendimiento neto de tal e cual impuesto, por la misma dificultad de orden monetario ya señalada; aún bajo un signo estable del valor los gastos de recaudación durante los años siguientes a la reforma fiscal no nos hubieran dado la idea del "rendimiento normal", porque fueron en gran parte gastos ocasionados por el montaje de un aparato administrativo nuevo, tal como lo exigía la reforma fiscal. Hay por fin una circunstancia más permanente que hará sumamente difícil, aun bajo condiciones monetarias y administrativas normales, la determinación exacta del coste de un impuesto, y es la centralización de todos los impuestos en manos de un solo organismo administrativo, con lo cual una distribución del total de los gastos de ese organismo sobre los distintos impuestos será siempre en mayor o menor grado arbitraria.

A principios de 1924 se consigue estabilizar la moneda, mediante el Rentenmark primero y el Goldmark después, pero al mismo tiempo se desintegra el impuesto a la renta en una serie de impuestos reales, porque a causa de la depreciación monetaria no era posible asentar las rentas correspondientes

a 1923, que habían debido servir de base al impuesto a recomenzarse en 1924.- Quiere decir que en el preciso momento en que se vuelve a la estabilidad del signo monetario, condición elemental de toda labor estadística, se abandona por un año el impuesto a la renta régimen ordinario del

Creemos que las razones impuestas explican sobradamente porqué en este trabajo nos debimos limitar al estudio de las "formas" del nuevo régimen impositivo alemán, o para emplear un término de uso frecuente en las ciencias biológicas, a su morfología. Aunque de esta manera nuestro campo se reduce considerablemente, su estudio ofrece siempre perspectivas hasta interesantes. Muyas veces, en efecto, se piensa en la idea de que una nación conciba y crea todo de un golpe su sistema impositivo; el nuevo sistema impositivo alemán puede decirse que fué sancionado de la noche a la mañana; todos los gravámenes que lo integran estuvieron a un tiempo presentes en la mente del legislador y es así que ofrecen armonías y correlaciones difíciles de encontrar en otros regímenes tributarios, que son casi siempre producto de una lenta evolución histórica en el curso de la cual han ejercido su influencia numerosos innumerables factores, sin mayor continuidad entre ellos. De ahí que las más de las veces, en lugar de un "sistema" de impuestos, no encontraremos con una acumulación anorgánica de gravámenes establecidos con un crude criterio fiscal.

Para fijar el concepto exacto del impuesto a la renta es preciso contemplarlo dentro del cuadro general de los impuestos, relacionándolo no sólo con los demás gravámenes nacionales, sino con el conjunto de los tributos - nacionales, estatales y comunales - que pesan sobre el contribuyente. Y ello porque, sin pretender que el conjunto de las contribuciones de ningún país haya llegado nunca a constituir un "sistema impositivo" en el sentido estricto de la palabra, es decir, idealmente armonizado en todas sus partes -yo Wagner calificó de "vago enfemismo" tal denominación - no hay duda que una política financiera sana que no quiera herir de muerto al organismo económico en que incide, necesariamente debe establecer una cierta correlación entre los distintos gravámenes. No nace el "sistema impositivo" armado con todas sus armas y perfecto en todos sus detalles, de la noche de los teóricos; es, por el contrario, producto de una lenta elaboración histórica a la que han concursado innumeros factores; aunque perfectible, no será nunca perfecto. Un sistema impositivo perfecto es siempre una abstracción, como es una abstracción la idea de un impuesto único, que lo sustentaron primero los fisiócratas bajo la forma del impuesto a la agricultura, única actividad realmente productiva según ellos. Posteriormente, bajo la influencia de concepciones más amplias y sutiles, se creyó que ese ideal lo realizaría el impuesto progresivo a la renta, volviendo superflua toda otra forma de imposición.

No pasa ello de una aspiración teórica, porque hay una serie de circunstancias que el financista no puede pasar por alto. Tal impuesto trae a la renta, de basírcelo en la declaración del contribuyente, sapientia, en efecto, en los ciudadanos una

honradez que está muy lejos de ser general frente al Fisco; a su vez, una determinación de oficio de la renta a falta de una declaración fideídigma supone en las autoridades fiscales una preparación y eficiencia que difícilmente se hallará en ellos. Añádase que con un impuesto único, y por ende gravoso, la tentación de defraudar al Fisco sería mucho más fuerte y también más graves las consecuencias de un asiento erróneo.

En segundo lugar tal impuesto único a la renta supondría fuertes desembolsos periódicos, y es sabido que la resistencia del contribuyente es tanto mayor, cuanto mayor sea la sumisión que ha de pagar de una vez. No puede dejar de tenerse en cuenta este rasgo de la mentalidad del contribuyente, que es más fácil a las exacciones pequeñas de un sistema de impuestos múltiples. -Por fin, la justicia impositiva reclama una diferenciación de las rentas según su naturaleza, lo qual sería en extremo oneroso, por no decir imposible, dentro de un ~~único~~ hipotético impuesto único a la renta, y es sencilla, en cambio, de realizar, mediante algunas gravámenes complementarias.

La pluralidad de los impuestos, por los razones que preceden, es más necesaria bajo las circunstancias de hecho en que toca al Fisco desenvolverse. Lo cual no significa que no se haya tratado de poner sistema en esa pluralidad. Las naciones cultas han ido transformando el mosaico de sus impuestos crudamente fiscales, establecidos sobre los objetos más productivos y cómodos de gravar, en "sistemas" de impuestos, informados por los principios de justicia impositiva y por el respeto al ordenamiento económico en que se asientan.

Es cierto que los tales "sistemas" son de una perfección muy relativa y las épocas de urgencia financiera, en que lo

decisivo es la productividad de los impuestos que hayan de ser crecidos, suelen dar el triste con los principios mencionados. Pero la evolución, malgrado su lentitud, es innegable que se opera.

En este orden de ideas, puede decirse que la legislación impositiva alemana post-revolucionaria se inspira en un vasto plan de conjunto, cuya columna vertebral lo constituye el impuesto a la renta. No sería posible fijar el riel exento de este impuesto sin señalar su correlación -intima e indirecta- con las demás gravámenes que integran el cuadro tributario.

El órgano más conveniente para enfocar el estudio del conjunto de los impuestos que pesan sobre el contribuyente alemán es el de la distribución de las facultades impositivas entre los tres entes autónomos: Nación, Estados y Comunas. La delimitación actual de sus respectivas esferas data de la gran reforma fiscal de 1919-20, que es en lo esencial eso: una redistribución de las facultades impositivas. Su cabal inteligencia nos impone un examen, siquiera somero, del ordenamiento de las relaciones financieras entre el Reich, los Estados y las comunas bajo el Imperio (1871-1918), pues es en las faldas de este ordenamiento donde han de buscarse las causas directas del estado de cosas que en 1918 plantea la reforma en términos perentorios.

Las facultades impositivas del Reich bajo el Imperio.-

El sistema de impuestos del Reich, o su fundación, es en sus lineamientos generales el mismo del Zollverein alemán, pues el art. 40 de la Constitución de 1871 es una reproducción del tratado administrativo del 6 de julio de 1867. Por él, ^{los} recursos de la Nación ~~no~~ forman en primer término los derechos

ádumos, luego los grandes impuestos al consumo (a la sal, el azúcar, tabaco, alcohol y cerveza -habiéndose reservado sin embargo los Estados del Sur, Baviera, Baden y Württemberg, como recursos propios el impuesto a los alcoholos y a la cerveza-), y, por fin, el timbre de las letras, que es el punto de partida de numerosos impuestos nacionales creados posteriormente bajo la forma de sello fiscal.-

Los sistemas impositivos estatales estaban constituidos entonces por impuestos directos, en primer lugar los "Kassensteuer" (impuestos clasificados a la renta), los impuestos reales y un sistema de sellos fiscales (entre ellos el impuesto a las sucesiones. ~~Impuesto~~)

Imponíase la reforma de estos impuestos estatales y también la adecuada delimitación de las esferas fiscales del Estado y las comunas. El Reich, cuya situación ~~ejemplar~~ financiera era ya de por sí holgada, al abrazar en 1879 una decidida política proteccionista con el consiguiente aumento de sus rentas, tomó la iniciativa para la reforma fiscal: transfirió los excedentes a los Estados, dándoles así oportunidad de reorganizar reposadamente sus sistemas financieros. Así, Prusia realiza la reforma de sus impuestos estatales y comunales en el lapso de 1891-93. En punto al impuesto a la renta introduce la declaración del contribuyente y grava las rentas fundadas mediante un impuesto complementario al patrimonio (Ergebnungssteuer),统一ea sus leyes de sellos; reorganiza su impuesto a las utilidades comerciales e industriales. Por la "ley de impuestos comunales" define las facultades impositivas de los municipios; transfiere a éstos los tres grandes impuestos reales (a los inmuebles sin edificar, edi-

ficios edificados y a los utilidades industriales y comerciales) y les acuerda el derecho de cobrar adicionales a algunos impuestos estatales, entre otros, al impuesto a la renta.

M queda expuesto así el panorama general de los impuestos soportados por el contribuyente alemán durante las primeras décadas del Imperio y su distribución entre los tres poderes fiscales. Esta distribución de la soberanía impositiva no es, empero, la de la Constitución. Sobre los principios escritos de la Constitución, cuyo estudio corresponde al próximo acípite, prevaleció, como es frecuente, la práctica política; lo que en definitiva delimitó las esferas impositivas entre el Reich y los Estados federales fué la relación de fuerzas entre ~~entre~~ los Estados y el poder central. La tal relación de fuerzas enajenó en el principio de que los impuestos directos habían de constituir el predio fiscal intangible de los Estados, dejando al Reich financiar su presupuesto con el producto de los derechos de aduana e impuestos al consumo y el superávit de los servicios públicos. La Constitución no contenía semejante limitación a las facultades impositivas del Reich, según veremos enseguida. Con todo, se persistió en el principio enunciado, y cuando a partir de 1906 las urgencias financieras del Reich le obligaron a romper con él y a cobrar mano de algunos impuestos directos, lo hace disimiladamente, disfrazando a los unos de impuestos indirectos, y tratando de justificar a los otros, cuyo carácter de impuestos directos era demasiado evidente, como gravámenes de excepción.

Si hasta fines del siglo pasado el Reich pudo desenvolverse con esta restricción concertada por la impositiva, y con transferir excesos a los Estados, ya en los primeros años del presente siglo, a causa del enorme crecimiento de los gastos del Reich comienza para éste una estrechez financiera crónica. Reducido en sus recursos a los impuestos indirectos, que no balanceaban ni con mucho sus gastos, comienza una lucha desesperada contra el particularismo financiero de los Estados; hasta 1914 ya había abierto más de una brecha en aquella máxima, cercenadora de su soberanía fiscal, pero fué necesaria la guerra, el derrumbe militar y una deuda pavorosa que llevó a su colmo las calamidades financieras del Reich para reintegrarlo a la plenitud de sus facultades impositivas.

Las facultades impositivas en la Constitución de 1871.-

El art. 70 de la antigua Constitución ordenaba del siguiente modo las finanzas nacionales: "Para subvenir a los gastos comunes el Reich al Reich cuenta por lo pronto con los excedentes de los gastos de los años anteriores, luego con las rentas comunes derivadas de los derechos de aduana, de los impuestos comunes al consumo y el producto de los correos y telégrafos. Si estos recursos no alcanzaren a cubrir los gastos, mientras no se establezcan impuestos nacionales los distintos Estados federales extinguirán la diferencia en proporción a su población y bajo la forma de contribuciones materiales cuyo monto será fijado por el canciller de acuerdo de balancesar el presupuesto."

Si prescindimos del producto de los correos y telégrafos, que no nos interesa mayormente en este orden de ideas, los recursos del Reich se clasifican de acuerdo con este artículo en tres grupos: los derechos de aduana e impuestos

al consumo, los "impuestos nacionales" y las contribuciones metropolitanas. En cuanto a los impuestos al consumo, son los ya mencionados del art. 15, a la azúcar, al tabaco, los alcoholos, la cerveza y el anís. Agregábase al timbrado de las letras, al cual no se hace referencia en el texto de la Constitución, pero del que ya se beneficiaba la Confederación en 1869 y que luego el Reich siguió aplicando... Las palabras "mientras no se establezcan establezcan impuestos nacionales" constituyen la famosa cláusula Miguel. El proyecto de la Constitución sólo hablaba de impuestos indirectos que el Reich pudiese crear. A propuesta del diputado Miguel se substituyó lo de los "impuestos indirectos" por la cláusula que lleva su nombre. Quiere decir que, según la Constitución, el Reich estaba perfectamente facultado a establecer en su provecho cualquier impuesto, indirecto o no. Pero es frecuente que la práctica constitucional estíreme en expte del Derecho constitucional escrito, y también en este caso, los Estados federales, provistos de un fuerte ~~sentimiento~~ sentimiento posición política, han sostenido desde un principio que la competencia del Reich debía limitarse a los impuestos indirectos. Y ante el freno fijo de los ministros de hacienda estatales el Reich ha tenido que someterse a la exigencia, en el fondo primero, a luego -hasta 1913- al menos en la forma, LOS impuestos a la sidra (1902), a los cigarrillos (1903), a los materiales de iluminación y a los fósforos (1909), así como la mayoría de los timbrados que paulatinamente fue estableciendo, sea sin duda alguna, impuestos netamente indirectos.

En cambio, el impuesto a las habilitaciones (de los directores de sociedades anónimas), el "Tantiesteuer" (1906), no es sino un impuesto parcial a la renta, y los dos impuestos, a las sucesiones (1906) y al mayor valor (1911), con muy buenas razones pueden considerarse directos. En lo que respecta a estos dos últimos, en la terminología oficial se los llaman indirectos, respetando así al menos en apariencia las prerrogativas estatales sobre los impuestos directos, y en lo que toca al "Tantiesteuer" se lo disfrazó de impuesto indirecto, estableciéndolo bajo la forma de timbrado. Recién en 1913 el Reich se desentiende de aquella máxima y crea en su provecho, con la "contribución de Defensa" ("Arbeitstrag") un impuesto directo único, y con el impuesto -trivial- al patrimonio (Besitzsteuer), un impuesto directo permanente. Un necesario gran esfuerzo y vencer una tenaz resistencia para llegar a las fuentes fiscales que desde un principio le correspondieron por derecho.

Res queda por considerar el tercer recurso asignado al Reich por el art. 7º de la Constitución: las contribuciones matriculares.

Trasladar este recurso del Reich hubo de chocar con el particularismo financiero de los Estados, los cuales en esta ocasión hallaron en el Reichstag un aliado. Entrevistas devirtuaron el propósito primitivo de esta cláusula. En efecto, en la mente de Bismarck, arquitecto de la Constitución del Reich, las contribuciones matriculares debieron asegurar de una manera permanente el equilibrio del presupuesto.

Así lo evidencian sus palabras pronunciadas en el Reichstag: "un déficit es lo que debe cubrirse con empréstitos. Tal déficit es posible en los distintos Estados, pero el presupuesto nacional no conoce déficit, sólo conoce mayores contribuciones matriculares".

Semejante obligación por parte de los Estados, es claro que a la larga debía de hacerseles sumamente grava. Mismo, introducía en sus finanzas un factor de instabilidad numismática en extremo molesto. Pero para apreciar con exactitud la verdadera función de las contribuciones matriculares, es necesario relacionarlas con la ya mencionada cláusula Miguel, ya explicada en el capítulo anterior, por la cual se facultaba al Reich para establecer toda suerte de impuestos nacionales, directos e indirectos, el día que los derechos de aduana e impuestos al consumo, helgados en un principio según hemos visto, no bastaran ya a cubrir el presupuesto nacional. A partir de ese momento, las contribuciones matriculares constituirían el recurso de transición y por lo mismo que molestas, obrarían en el sentido de estimular la creación de impuestos nacionales propios, a que los Estados, por deshacerse del compromiso de las contribuciones matriculares, accederían entonces de buen grado. Esta concepción de Bismarck que, de haber seguido su dinámica natural, no habría contado al Reich por los desastrosos rumbo financieros cuya exposición corresponde al capítulo siguiente.

La realidad de las cosas evolucionó del siguiente modo: hacia 1879, con motivo de la adopción de la política aduanera protectionista, aumentaron considerablemente las

rentas del Reich. Ahora bien, en lugar de dejar que por este medio el Reich se independizara en su gestión financiera de las contribuciones matriculares, el Reichstag, por el principio de mantener una facultad parlamentaria de autorización financiera (las contribuciones matriculares debían votarse por el Reichstag), prefirió prolongar el régimen de las contribuciones matriculares y para ello - por la cláusula Frankenstein incorporada a las leyes aduaneras de 1879 - resolvíó que el producto de los derechos de aduana ingrese a las rentas de la Nación sólo hasta el monto de 150 millones, beneficiándose los Estados federales del excedente, en proporción a su población respectiva. Como con esa suma de 150 millones que se le asignaba al Reich no balanceaba sino en parte sus gastos, las contribuciones matriculares habieron de quedar en pés. Esta política absurda de transferencias reciprocas continuó hasta 1918, año en que se suprimieron los últimos restos de la cláusula Frankenstein, y contribuyó a embrollar todos los planes financieros de la Nación.

En lo que toca ahora a las contribuciones matriculares mismas corresponde advertir que los Estados, afirmados en su fuerte posición política en la práctica consiguieron transformar en reducidas cuotas rígidas lo que debió ser un elemento móvil. A partir del año 1903 los Estados no satisficieron sino esas cuotas fijas, haciéndose debitar en cuenta " las diferencias. A fin de cubrirlos, el Reich, para cuyo presupuesto, según Bismarck, el déficit no debía existir, hubo de echar mano a sucesivos ~~préstitos~~ y es así como llega a 1914 con cinco mil millones de deudas.

Rápida reseña de la evolución de las finanzas nacionales
y necesidad de la reforma fiscal.

Queda ya expuesto, cómo la práctica política, contrariando la letra y el espíritu de la Constitución del Imperio, cercenó las facultades impositivas del Reich hasta reducirlo, para subvenir a su presupuesto cada vez mayor, a unas pocas fuentes de renta: los impuestos nacionales, los derechos de aduana y los impuestos al consumo. Y también cómo la relación de fuerzas - las finanzas del Imperio - se mejoran una ininterrumpida prueba de fuerzas - entre el Estado central y los Estados federales, enajé en aquel principio, carente de base constitucional pero no por eso menos firme, según el cual los impuestos directos constituirían la heredad fiscal inviolable de los Estados, limitándose los recursos del Reich a los impuestos indirectos, de todo un punto insuficientes para equilibrar su creciente presupuesto. Es cierto que la Constitución de 1871 proveía, para compensar los déficits en el presupuesto del Reich, a "contribuciones matrimoniales", depósito aquél, gracias a esas contribuciones y de acuerdo con la concepción de Bismarck, quedar suento de toda deuda; pero hemos visto también cómo los Estados, afianzados en un federalismo eingerado, resistieron con firme el pago de las contribuciones matrimoniales.

En consecuencia no quedó a la Nación otro co-

mismo que el de los empréstitos para atender a los gastos, abultados sobre todo por las exigencias de la paz armada y la actividad múltiple de la Nación en materia social. Por otra parte no era posible apretar más el torniquete de los impuestos al consumo y derechos de aduana - que como es sabido, no atienden a la capacidad contributiva ni se conforman en obsecuencia a las normas de justicia - sin perturbar seriamente el nivel de vida de las clases populares.

Con estas las circunstancias que condicionan la política financiera del Reich y que al cerrarse todos los demás arbitrios, lo dejaron al empréstito como única solución.

Llega a 1914 con una deuda consolidada de 4,9 mil millones millones de marcos y flotante de 0,5 mil, y es esta deuda, insospicada y alarmante, un primer argumento en favor de la reforma fiscal, cuya necesidad venía sosteniéndose desde tiempo atrás y que había de consistir sobre todo en un reajuste de las facultades impositivas del Reich, que lo pusiese en condiciones de sanear el tron de sus finanzas.

Pero los sostenedores de la reforma invocaban todavía, entre otras, dos razones de peso: la falta de elasticidad de los recursos del Reich, dentro del sistema financiero vigente; la falta de equidad de este sistema con respecto al contribuyente.

Falta de elasticidad, porque el producto de los impuestos indirectos no tiene generalmente el amplio margen de variación que pude la voluntad del legislador imprimir a algunos impuestos directos; su producto varia más bien

con el grado de desarrollo de la economía. Dentro de un sistema de impuestos indirectos, esto es, de producido constante, como el del Reich, y con un presupuesto de gastos cuyos gastos aumentaba a saltos, no había ciertamente perspectivas de balances ni en el presupuesto, cuyo desequilibrio temía que hacerse crónico.

Falta de equidad, porque no es mediante los impuestos indirectos que pueden realizarse los principios de justicia fiscal a que debe tender todo sistema impositivo orgánico y moderno. El instrumento por excelencia de la justicia fiscal lo constituyen los impuestos directos y entre ellos, en primer término el impuesto a la renta. Ahora bien, los impuestos a la renta en la forma en que eran aplicados por los Estados federales atendían muy poco a los postulados de la justicia impositiva: en la mayoría de ellos el mínimo imponible era demasiado bajo, se consideraban excesivamente las situaciones de familia, ni se advertía en ellos una progresión bastante energica. Y se explica que así fuese. Las dietas estatales eran por lo general bastante conservadoras - en algunos Estados, como en Prusia, en razón del sistema electoral del voto calificado (Klassenstimmrecht), que acrecentaba la influencia de las derechas - y no se atrevían a intensificar los gravámenes directos, a la renta y al patrimonio. El Reichstag por su parte, amparado del sufragio universal y por ende más democrático, oponiéndose a aumentar los impuestos indirectos, al consumo,

que inciden con mayor violencia sobre las clases populares.

La libertad de movimiento del Reich, del punto de vista financiero, era restringida todavía por algunas otras circunstancias que no carecen de interés señalar. En virtud que se remontaban a pactos de la Confederación germánica de los "derechos reservados" (Reservatrechte), los tres Estados del Sur: Baviera, Württemberg y Baden, percibían en su exclusivo beneficio dos impuestos indirectos: a los alcoholos y a la cerveza; cuyo producido los demás Estados - recordemos que los impuestos nacionales eran recaudados por los órganos fiscales de los Estados - transferían íntegramente a la Nación. También algunas comunas aplicaban impuestos indirectos, con la consiguiente mengua para esta fuente de recursos del Reich. Pero más que estas trabas menores, paralizaban sus finanzas las transferencias del Reich a los Estados en virtud de la ya estudiada cláusula Frankenstein (véase pág...).

Tal, a grandes rasgos, el viejo sistema de los impuestos nacionales, restringido, rígido e injusto y abrumado por las transferencias a los Estados.

No obstante los términos perentorios en que, reclamando una reforma de fondo, se planteaba la crisis financiera, sólo los brotros pudieron abrirse en lo máxim que adjudicaba los impuestos directos exclusivamente a los Estados. Ve hemo enumerado en la pág.... los gravámenes nacionales de carácter directo que -disfrazados de impuestos indirectos o excusados como gravámenes de excepción a percibirse por una sola vez - fué estableciendo el Reich sucesivamente. Durante la guerra agregáronse a ellos algunos impuestos directos más: La ley de 1916, de "impuesto de guerra" (Kriegsteuergesetz), que afectaba a todas las personas sujetas al impues-

te al patrimonio de julio 3 de 1913. Gravaba el crecimiento del patrimonio en el periodo de 1913 a 1916, y además el importe en que el patrimonio excediera en 1916 al 70% del patrimonio cuantado en 1913. quiere decir que tenía un doble carácter de impuesto al patrimonio y de impuesto al crecimiento del patrimonio.

Gravaba además las "mayores" "utilidades" de los negocios. Es decir, la diferencia entre el beneficio neto que obtenían en tiempos normales y el beneficio obtenido en cada ejercicio de guerra.

El 26 de julio se dicta una segunda ley, de cometerse tales paradas, y el 10 de setiembre una tercera.

El 30 de junio se sanciona un último impuesto de guerra al crecimiento del patrimonio, limitado en sus aplicaciones a las personas físicas. Abarcó el crecimiento de los fortunas durante todo el periodo del 31 de diciembre de 1913 hasta el 30 de junio de 1919.

No cabrían cabíamente en la historia financiera del Reich cinco épocas de reforma impositiva, preferiendo ya por la creación o la reorganización de algunos de los impuestos indirectos, ya por la creación de algunos de los impuestos directos mencionados, pero los tales reformas, que no se celebraron en realidad, difícilmente merecen este nombre, y en consecuencia no nos detendremos en ellas. No iban a la raíz de la cuestión, que estaba precisamente en esa partición del campo impositivo por cuya perpetuación tan celosamente velaban los astados. La discusión en torno a la reforma fi-

financiera fué tomado por el contrario el carácter de una lucha de fuerzas entre el poder central y los poderes地方的, que hicieron oídos sordos a las dificultades del Reich. Pues que se llevase a cabo la reforma, que ya desde los principios del siglo, en que apuntan los primeros déficit en los presupuestos del Reich, venía desarrollándose con contornos cada vez más largos, hubo de acumularse sobre el Reich la formidable tensión financiera de cuatro años de campaña y por fin la aplicación de las represiones estipuladas en el tratado de Versalles.

La política financiera durante la guerra.

Lo que caracteriza la política financiera alemana de la guerra frente a la de Gran Bretaña p.ej., es que, mientras este último país apretó desde un principio el torniquete tributario, a fin de balancear en lo posible los presupuestos de emergencia, Alemania, de acuerdo con las inspiraciones de su ministro de Finanzas Karl Helfferich. No es este el lugar de apuntar las críticas que la política de los empréstitos, denunciada confiada a poco en un desenlace favorable de la contienda y la indemnización que en tal caso los países vencidos hubieran debido satisfacer, ha suscitado sobre todo con motivo de la depreciación monetaria, sin precedentes en la historia, que alcanza proporciones catastróficas en 1920 y cuyos orígenes se han querido retrotraer a la doble inflación de títulos de empréstitos de guerra y de papel moneda.

Lo que nos interesa en este orden de consideraciones es el "hecho" de la progresión de la deuda, así de la consolidada como de la flotante y sobre todo la relación entre ambas que siendo de 4,9 mil millones (consolidada) a 0,5 (flotante) en 1914, se invierte en 1920, año en que la deuda total es de 342,7 millones, de los que corresponden 91,7 a la consolidada y

151 mil a la flotante, abocando al Reich a una bancarrota inminente. En el cuadro que sigue no están comprendidas desde luego las sumas que por concepto de reparaciones se exigieron al Reich en base al tratado de Versalles:

2.º de.

Progresión de la deuda(comprendidas la cons. y la flot.)

1913	5,4 mil millones	(flotante 0,6)
1914	11,3 "	"
1915	22,1 "	"
1916	30,3 "	"
1917	36,3 "	"
1918	50,9 "	"
1919	196 "	"
Set. de 1920	242,7 "	(flotante 151)

Nos detendremos en este año, porque en él la reforma fiscal, como consecuencia de la situación insostenible a que se había arribado, ya se lleva adelante en una encórgica obra legislativa, y además porque las perturbaciones del mismo motivo velan ya el significado real de las cifras.

Ya en los primeros años de la guerra, la deuda del Reich asciende a casi 1000000000000. La función del impuesto en la financiación del presupuesto se torna insignificante.- Para 1916 los gastos se calculan en 12 000 millones y surgen las primeras dudas respecto a la posibilidad de cubrirlo dentro de los recursos tradicionales y empieza a intensificarse la discusión en torno a la reforma impositiva. Quedaba aparto a los partidarios de la antigua constitución financiera sole argumento de mas peso la indemnización de guerra, que, probablemente entonces en vista de la situación militar favorable en todos los frentes, debía sacar al Reich de sus apuros y hacer innecesaria la reforma básica que se propugnaba. Ilusión esta, que sólo se fué abandonando hacia los postimerías de la campaña.

El hecho saliente que precisa subrayar dentro del tren de la deuda global, es el alud - que así puede calificarse - de la deuda flotante -letras de tesorería a corto plazo-

a que el Gobierno se vió forzado a recurrir en medida cada vez mayor.

En efecto, en su principio la política de los empréstitos llenó eficazmente su cometido. Los títulos de guerra se suscribían instantáneamente. Es que la producción marchaba parajes más o menos con el consumo. Pero luego las reservas económicas se agotan, desciende el poder adquisitivo de la moneda, suben progresivamente los salarios. Los valores reales de la economía se hacen más escasos y con ellos más difícil su transferencia de manos de los ~~detractores~~ particulares a los del Estado-, en otros términos, tornase difícil la colocación de nuevos empréstitos de guerra.

De entonces que se inicia la financiación a corto plazo; sube la deuda flotante, hasta llegar en 1920 a 161 mil millones contra 91,7 de consolidada.

Si en el orden financiero son los hechos mezclados los que determinan la reforma, en el orden político -y bástanos con examinarlo- la revolución alemana subvierte los fundamentos del antiguo Estado federal, se caracteriza la Constitución de Weimar por un robustecimiento de la Nación frente a los Estados, cuya autonomía es restringida violentamente; era lógico que al reajuste político siguiera el reajuste financiero, afirmando también la hegemonía del Reich en materia impositiva.

La revolución alemana pues el último y principal obstáculo a la reforma impositiva, que lo constituyía la celosa autonomía estatal.

LA REFORMA FISCAL DE 1919-20

Si se prescindie de los detalles de menor cuantía, en lo fundamental la reforma debía tender a independizar el presupuesto nacional de la ayuda financiera de los Estados. Y los recursos nacionales que a este efecto se crearan, debían constituir un sistema de impuestos, a la par que productivo y elástico, también equitativo. Y bien, como para su independencia financiera no bastaban al Reich los impuestos indirectos, tal reforma significaba por fuerza una irrupción en el campo de la renta y el patrimonio, es decir, en las fuentes hasta entonces reservadas en principio a los Estados. La reforma importaba en primer término la transferencia del impuesto a la renta al Reich. Era ésta, por lo demás, la única manera de realizar el otro propósito de la reforma: una mayor justicia contributiva. El postulado de la justicia fiscal adquirió singular vigor después de la Revolución, pues con la reagrupación de las fuerzas políticas se afirma el predominio neto de los partidos populares. Ya la reforma no podía reducirse a un propósito puramente fiscal; tratábase también de atemperar las desigualdades en la fortuna en la renta que, a favor de los beneficios de guerra sobre todo, manifestábanse con aristas irritantes y peligrosas a la paz social. Como instrumento para la corrección de los desequilibrios demasiado sensibles se pensó en el impuesto a las sucesiones, cuya tasa se aumentaría considerablemente, extendiéndolo también a la parte de la mujer y los hijos. Pero el impuesto a las sucesiones sólo habría operado tal nivelación

a muy largo plazo. Más rápidos y eficaces eran en la persecución de esos propósitos los impuestos personales, a la renta y al patrimonio.

Era preciso transferir al Reich el impuesto a la renta, para conformarlo, ya que a ello no se había atendido en las leyes estatales, a las normas de justicia contributiva que en el impuesto a la renta se reflejan en la progresión de la tasa, el minimum no imponible y la consideración de las situaciones de familia.

A la labor legislativa que consagrarse en todos sus detalles la reforma, debió preceder la obra constitucional echando sus bases generales. Se realiza esta última en la nueva Constitución alemana, sancionada en Weimar el 11 de agosto de 1919, que resuelve el problema de las facultades impositivas en los términos muy amplios que tenemos a ver con sus arts. 8 y 13.

Por el art. 8: "la Nación legisla sobre las contribuciones y demás recursos en cuanto los reclame total o parcialmente para el cumplimiento de sus fines. Si el Reich reclama para sí contribuciones u otros recursos que hasta entonces correspondieron a los Estados, debe salvaguardar la vitalidad de estos últimos."

La cláusula Miquel de la antigua Constitución ("mientras no se crean impuestos nacionales"...) que estudiamos en la pág.... y que la práctica política bajo el Imperio había ^{en} echado en olvido, resuena en términos precisos este artículo, que sanciona las facultades impositivas y legislativas concurrentes del Reich, también en materia fiscal.

27

Se complementa el art. 16 con el parágrafo el cual "los Estados sólo conservan el derecho de legislar mientras y en cuanto el Reich no haga uso de su derecho legislativo." Si el Reich legisla sobre materias ya legisladas por los Estados, aplicase el art. 15, por el cual "el derecho nacional prima sobre el derecho estatal".

Pero las facultades del Reich no se limitan a sancionar toda suerte de impuestos nacionales de que haya menester; sino que, según el art. 11, aún puede

"por vía legislativa establecer normas sobre la admisibilidad y forma de percepción de los impuestos estatales, en cuanto sean necesarias para la salvaguardia de importantes intereses comunes o para evitar

- 1º Perjuicios a las entradas o a las relaciones comerciales del Reich;
- 2º Una doble imposición;
- 3º Cargas por tasas excesivas que estorben el uso de las instituciones y vías públicas de transportes y comunicaciones;
- 4º Desventajas fiscales de las mercaderías importadas frente a los productos propios, en el intercambio entre los distintos Estados o regiones;
- 5º Primas a la exportación.

Consagran estos artículos en términos absolutos la hegemonía del Reich en todo el campo de la legislación impositiva. De acuerdo con ellos, toda futura delimitación de las facultades impositivas tendrá ya carácter de concesión del Reich a los Estados, emanará del Reich mismo; a suya expansión fiscal no se opone traba constitucional alguna.

En lo que toca ahora a la recaudación de los impuestos nacionales, bajo el Imperio, según lo hemos recordado ya, esta-

ba encomendada enteramente a los órganos fiscales de los Estados, que recaudaban los derechos de aduana y los impuestos al consumo, transfiriendo su producto al Reich. La nueva Constitución establece en su artículo 85 que "los derechos de aduana y los impuestos al consumo ~~serán administrados~~ serán administrados por autoridades nacionales." Es esta disposición como un primer principio de una administración fiscal autónoma. Es cierto que la Constitución sólo la exige para los impuestos indirectos, pero no se opone a que el Reich administre también los demás impuestos nacionales; pues si bien el art. 14 establece en términos generales que las leyes nacionales ~~serán~~ serán ejecutadas por las autoridades de los Estados, a renglón seguido agrega que "siempre que las leyes nacionales no establezcan otra cosa". La necesidad de una administración fiscal propia del Reich y su creación por la ley de Ordenamiento tributario, las explicamos con mayor detallamiento en el capítulo....

Resuelto el aspecto constitucional de la reforma, se puso manos a una energética obra legislativa. Con la ley de impuesto a la renta de las personas físicas, la de impuesto a la renta de las entidades morales, la de impuesto a la renta de los capitales, el Reich irrumpió en la renta, sometiéndola al impuesto en toda su extensión. Del patrimonio como fuente del impuesto se posesionó con la "contribución de emergencia" (Notopfergesetz), que si bien se concibió como una contribución única y asentada por una sola vez, podía pagarse en 30 cuotas anuales, asumiendo así esta contribución el carácter de un impuesto periódico. Por lo demás, en abril de 1922 se sancio-

dos impuestos nacionales: al patrimonio y al crecimiento del patrimonio; que someten decididamente al Reich esta fuente. En cuanto al impuesto a las sucesiones, de que hasta entonces se habían beneficiado los Estados, el Reich, por ley del 10.9.1919, le da un carácter exclusivamente nacional; del mismo modo, por ley del 12.10.19, al impuesto ~~sobre~~ a la transmisión de los ^{y las comunas} inmuebles, que hasta entonces había compartido el Reich con los Estados, por medio de un derecho de timbre.

En punto al establecimiento de impuestos nacionales son estos los rasgos más vigorosos de la Reforma.

En punto al establecimiento de impuestos adicionales son estos los rugos más vigorosos de la reforma.

Canceléronse en total las siguientes leyes impositivas, que con los impuestos ya existentes vienen a integrar el actual cuadro impositivo alemán (damos sólo las leyes en vigor) set.10 de 1919: a los fósforos

ley de organización financiera

set. 12 " " : a la compra de inmuebles
al tabaco

dic.13 " " : ley de Ordenamiento tributario
" 24 " " : a las ventas

~~marzo 29 de 1920: a la renta de las personas físicas~~
" " " " : " " " " las capitales
" 30 " " : " " " " las personas morales

Al ultimatum de Londres, al reavivar considerablemente los compromisos financieros del Reich, comparte la sujeción de una larga serie de nuevos impuestos.

abril 8 de 1922: al patrimonio y al crecimiento del patrimonio

" " " " : a la transferencia de capitales

" " " " : a los seguros

" " " " : a las carreteras y la lotería

" " " " : a los vehículos mecánicos

" " " " : a los esferinos

" " " " : monopolio del alcohol

julio 22 " " : préstamo forzoso

julio 23 de 1923: ley de compensación financiera.

Casi todas las leyes de la enumeración precedente han sido modificadas por enmiendas posteriores, ya para solvar imperfecciones que la experiencia aconsejaba corregir, ya para adaptarlas a la desvalorización monetaria. Como nuestro propósito no es sino señalar las materias legislativas, bástanos con señalar la fecha de la ley primitiva. Hemos mencionado también algunas leyes que no crean precisamente tributos, pero que organizan su aplicación: las de organización financiera, de ordenamiento tributario y de compensación financiera, que estudiamos en otros capítulos del presente trabajo.

En presencia del cuadro de impuestos precedente, nacido de circunstancias financieras apremiantes, no puede desde luego hablarse de un "sistema impositivo" en la acepción pura de la palabra. Hay, con todo, ciertas correlaciones íntimas entre tales y cuales impuestos, individualmente considerados, y entre los grandes grupos de impuestos, que revelan la influencia de algunas ideas básicas.- No podía ser de otra manera. No podía ser de otra manera. En tanto que el régimen fiscal de la mayoría de los países es el resultado de una larga evolución histórica, en el curso de la cual han obrado innumeros factores sobre él, el Reich puede decirse que improvisó el suyo, sancionando en un tiempo brevíssimo, casi de un golpe, una larga serie de tributos fundamentales. Vale pues la pena de desentrañar los principios generales en que esa revisión se inspiró.

Hemos dividido los impuestos nacionales en dos grupos, constituyendo el primero, de acuerdo con una denominación corriente en Alemania, los impuestos "a la propiedad", y el segundo, los impuestos "al consumo". Trátase desde luego de una antítesis harto gresera, pero fué en estos términos que se planteó, con motivo de la reforma fiscal, la lucha parlamentaria, que se resuelve en el llamado "compromiso impositivo". Tal clasificación de los impuestos, si ha servido y sirve como expresión de un antagonismo fiscal en el orden financiero, carece desde luego de rigor científico. Los impuestos indirectos son sopor-^{social}tados, aunque no en la misma proporción, también por las clases propietarias y algunos, los suntuarios, aun se proponen incidir exclusivamente sobre aquellas. A su vez, el impuesto a la renta, clasificado entre los impuestos a la propiedad, es

34

soportado también por las rentas del trabajo.

Vimos, en el aparte respectivo, cómo bajo el ~~Imperio~~ Imperio la Nación estuvo reducida a los impuestos indirectos, o impuestos al consumo, en virtud del dogma de que los directos eran de soberanía exclusivamente estatal. La reforma financiero-~~co~~-constitucional de 1919 -20 avanza ese dogma, abriendo al Estado federal todas las fuentes de recursos. El gobierno, francamente izquierdista, presenta proyectos de impuestos sia a la propiedad y la renta, de una intensidad inusitada de tarifas. Encuentran esos proyectos el decidido apoyo de los partidos populares: el Demócrata, el socialista y el católico, no así el de los partidos de la derecha: el Partido del Pueblo (que se considera representante de la gran industria), y el Partido Nacional (eminentemente agrario), los cuales se declararon dispuestos a aceptar ese programa sólo a condición de una intensificación correlativa de los impuestos al consumo. Del juego de las dos alas parlamentarias nació el "compromiso impositivo" entre "la propiedad" y "el consumo", cuyo principio básico fué la multiplicidad de los impuestos, con la consiguiente proliferación también de los indirectos, como medio de obtener el máximo de recursos.

Apuntado ya el sentido general del frondoso cuadro de tributos, entremos ahora a analizar las dependencias íntimas entre tales y cuales tributos, explicando también, en la forma más breve posible, las características de aquéllos cuya simple enumeración no basta para revelar su naturaleza, por tratarse de creaciones más o menos propias de la legislación alemana.

Nos encontramos en primer término con los dos impuestos a la

renta de las personas físicas y morales. En cuanto a la correlación entre ambos impuestos, del punto de vista de la materia imponible,,y sobre todo de sus resp, tarifas, nos remitimos al cap.... Lo que aquí debemos señalar es la vinculación del impuesto a la renta con aquellos otros cuya finalidad es la "discriminación".

Es sabido que en el sistema alemán de impuesto a la renta, como anteriormente en el prusiano y a diferencia de los que sucede en los sistemas inglés y francés, no se provee a la discriminación de las rentas dentro de la ley misma. El impuesto se aplica, en principio, a la renta global, siendo pues la base la misma para las rentas de cualquier origen. La discriminación se obtiene mediante leyes complementarias cuya función es precisamente pre-gravar las rentas provenientes del capital. Permite esta solución una diferenciación más precisa que el sistema inglés p.ej., el cual establece tarifas distintas para las distintas fuentes. En efecto, siendo el objeto de la discriminación adaptar la tasa a los dos tipos de renta: del capital y del trabajo,, bajo el sistema de la imposición en las fuentes salta a la vista la dificultad de ~~que~~ hacerlo con las rentas mixtas, en que la participación de uno y otro factor no puede computarse con exactitud.

Destacada esta solución por imprecisa quedan tres métodos para la imposición complementaria de las rentas fundadas: o un impuesto periódico al patrimonio, o un impuesto a las sucesiones o los impuestos reales, gravando estos últimos las rentas derivadas de determinadas porciones de patrimonio.

El nuevo sistema impositivo alemán aplica los tres métodos simultáneamente, mediante un sistema de impuestos al patri-

monio y a las sucesiones en el orden nacional, y a impuestos nacionales reales de carácter estatal, cedidos a veces a las municipalidades.

La imposición del patrimonio.-

Hasta 1913 no se conocieron impuestos nacionales al patrimonio. Eran los Estados los que los percibían, bajo el nombre generalmente, de "impuestos complementarios" (Ergänzungssteuern) y que efectivamente venían a ser complementos de los impuestos estatales a la renta. Es sólo en ese año, que para hacer frente a los crecientes gastos de armamentos, el Reich cobra mano al patrimonio mediante dos leyes: la contribución (única) de defensa (Wehrbeitrag, y el llamado "impuesto a la propiedad" (Besitzsteuer), de carácter periódico, que era en realidad un impuesto al crecimiento del patrimonio,

Esas irrupciones fiscales en la fortuna se multiplican de 1914 a 1918, y obedecen sobre todo al propósito de confiscar siquiera en parte los beneficios de guerra.

Pero es con la gran reforma fiscal de 1919 que la imposición del patrimonio cobra formas orgánicas. Bien es cierto que la primera ley en este sentido, la "contribución de emergencia" (Reichsmotopfgesetz), una verdadera leva de capitales para hacer frente a las reparaciones exigidas por el tratado de Versalles no subsiste, según veremos, en su forma primitiva. Proponíase esta ley la confiscación de una parte de todas las fortunas existentes en determinada fecha, aunque, una vez calculado el monto de la contribución, autorizaba su pago por cuotas anuales, que en algunos casos se extendían sobre varios decenios. Hubo de adoptarse el pago por cuotas porque, tratán-

dose de una verdadera confiscación de capital (su tasa , progresiva por escalas llegaba hasta el 65 %, importando el impuesto para un patrimonio de 10 000 000, 5 417 750 , es decir, 54.18%), su exacción en una sola vez habría causado la "débacle" de la producción. Constituyán los patrimonios las más de las veces un todo orgánico -empresa industrial, explotación agrícola - del que no es posible separar un cuadro considerable de valores sin determinar su liquidación y muerte. Por el otro lado , pronto se comprendió que el pago por cuotas fijas a lo largo de un gran número de años, no tomaba en cuenta las variaciones del patrimonio en el tiempo (variaciones que a poco andar, con la inflación monetaria, fueron de una brusquedad insospechada).

Es así que ,por ley de abril 8 de 1922, se vuelve a un impuesto al patrimonio a asentarse periódicamente: el Besitzsteuer de 1913 se transforma en el Vermögenszuwachssteuer (imp. al crecimiento del patrimonio), adaptado estrechamente en su técnica y asiento al impuesto al patrimonio, y la "contribución de emergencia" (Reichsnatopfer) , en cuanto no satisfecha todavía, en un adicional a este último, pagadero por espacio de 15 años.

El 22 de julio de 1922 se sanciona el "empréstito forzoso" (Zwangsanleihe), cuyo objeto era asegurar al Estado una suma única con que hacer frente a las reparaciones. Con toda justicia se le atribuyó el carácter de un verdadero impuesto, ya por el hecho de no devengar intereses durante los primeros tres años y luego ,por lo que significa renunciar a la disposición de una parte de los bienes para ponerlos a disposición del Estado. Consiste en la obligación de suscribir títulos hasta un determinado porcentaje del patrimonio asentado en base a la ley respectiva. El porcentaje es progresivo, yendo desde el

desde el uno por ciento para cierta fortuna mínima hasta el 10%. El deber de suscripción para las personas morales es del 1/2 %.

El impuesto al patrimonio grava con tasa progresiva del 1% al 10% el patrimonio de las personas físicas, y con una tasa uniforme del $1\frac{1}{2}\%$ a las sociedades, entendiendo por patrimonio el activo menos el pasivo deducible, (particularmente las deudas), es decir, el patrimonio neto.-Si bien, a los efectos del impuesto, el patrimonio es considerado como una unidad, para la técnica de su asiento se distinguen varias categorías, que concuerdan en lo esencial con las del impuesto a la renta.

El impuesto al crecimiento del patrimonio grava la diferencia entre el patrimonio neto inicial y final de cada período de tres años. La tasa es progresiva, yendo del 2 al 10%. Están exceptuadas de este impuesto las personas no ~~májores~~ físicas, pues sería absurdo y antieconómico gravar sus aumentos de capital, que pueden obedecer a un concepto muy distinto (emisiones de títulos, debentures, etc.).-Pesa por lo demás el "impuesto a las emisiones", (Gesellschaftssteuer), que grava su mayor eficiencia económica derivada de ampliaciones del capital.

El impuesto a las sucesiones, aunque más la función de la pre-imposición sea ya desempeñada por rigurosos impuestos al patrimonio, se justifica no sólo por las extraordinarias necesidades financieras del Reich, sino también por sus características peculiares. En efecto, es un impuesto que se aplica en el momento más favorable de la percepción, y cuando más fácil es de soportar.. Es, en segundo lugar, un instru-

mento de contralor, en cuanto puede revelar la existencia de bienes y rentas que el causante haya ocultado en vida.

Llegamos a los impuestos reales, que también pregravan las rentas fundadas y son, en el orden nacional, el impuesto a la renta de capitales, y en el orden estatal el impuesto a los inmuebles y a las empresas industriales y comerciales. Estos impuestos reales, o "impuestos al producto", que constituyeron el rasgo característico de los sistemas fiscales alemanes a comienzos del siglo pasado, cuando son completos y gravan todos los productos pueden llegar a formar como un sistema cedular de impuesto a la renta, aunque sin los elementos subjetivos de éste.- Hasta la reforma fiscal de 1919-20, tenían un sistema bastante completo Baviera y Wurtemberg: a los terrenos, a las casa, a las utilidades comerciales e industriales (indiciarios) y a la renta de capitales. Para completar el sistema hubieran debido establecer un 5º impuesto a las entradas provenientes del trabajo. No lo hicieron, porque teniendo además cada uno de los Estados su impuesto a la renta, el papel de los impuestos reales no era el de suplir al impuesto a la renta, sino el de complementario a los efectos de la discriminación, a que no proveía de por sí el impuesto -global- a la renta.

Es con vistas a esta pre-imposición de la renta fundada que la ley de compensación financiera de marzo 30 de 1920 impone a los Estados el deber de establecer impuestos a la propiedad inmueble y a las utilidades comerciales e industriales, prescribiendo empero expresamente que no podrá dárseles forma de impuestos a la renta, esto es, considerar las circunstancias subjetivas del contribuyente.

Por su parte, a los efectos de la preimposición de las rentas de capitales, el Reich sancionó un impuesto especial, el Kapitalertragsteuer (impuesto al rendimiento de los capitales), que consiste en una retención en la fuente del 10% de todos los pagos de intereses, dividendos, etc.. Este impuesto fué suspendido al poco tiempo, en razón de que, pese a las ganancias aparentes, bajo la inflación monetaria, con cada ciclo productivo los capitales disminuían su substancia.

Entre las demás contribuciones del cuadro se hace necesario explicar el concepto del impuesto "a la transferencia de capitales". Los impuestos a las transferencias se establecen, como resulta de su nombre, en el momento de pasar la propiedad de una mano ~~una~~ otra. Abarca esta ley cuatro impuestos distintos: "a las sociedades" (el $7 \frac{1}{2} \%$ sobre el capital inicial suscrita por los accionistas; "a los valores" (que grava las emisiones de los títulos y debentures a interés fijo, con una tasa que va desde ~~una~~ $1/2$ hasta el 4%, y en el caso de los títulos extranjeros, que lo pagan al entrar por primera vez en el país, el $7 \frac{1}{2}\%$). Están exceptuados de este impuesto los títulos públicos alemanes (nacionales, estatales y municipales). -Sobre todos, sin excepción, pesa además un tercer impuesto, "a las transferencias bursátiles", que grava con una pequeña tasa todas las ventas realizadas en la Bolsa, afectando en consecuencia, aparte de los títulos y acciones, a todos los productos que se negocian en las ~~varias~~ Bolsas. El 4º impuesto grava las habilitaciones (participación de los directores de las sociedades anónimas en los beneficios); consiste en un 2% retenido por las cajas de la sociedad. Trátase de un verdadero impuesto adicional a la renta y no

cabría en rigor clasificarlo bajo los impuestos a las transferencias, cuyo propósito es el de gravar el capital. Es una transferencia sólo en cuanto a su exterioridad. Anotemos aquí de paso algunas otras críticas a la clasificación de nuestro cuadro. El impuesto a las Ventas, que aparece como un impuesto a las transferencias, es en realidad un impuesto al consumo. Si no lo enumeramos bajo éstos, es porque no apartarnos de la terminología consagrada por la legislación alemana. Por su naturaleza son también verdaderos impuestos al consumo, el de seguros, y el impuesto al transporte de personas y mercaderías.

Nos queda por explicar el impuesto "a las ventas" (umsatzsteuer). Vimos ,al referirnos al "compromiso fiscal", que los partidos de la derecha sólo se avinieron a los elevados impuestos a la propiedad y la fuerte progresión del impuesto a la renta, a condición de que los consumos fuesen recargados correlativamente.

Había ya una larga serie de impuestos indirectos, internos y derechos de aduana, pero con ser ~~muchos~~ muchos y graves, puede en realidad calificárselos de "négligeables" en relación a lo que vino a significar, como imposición al consumo la ley de impuesto a las ventas. Están sometidas a este impuesto todas las transacciones que se realizan dentro del territorio alemán; cada vez que un bien se vende, paga sobre el precio una tasa fija de $\frac{1}{2}\%$ según la ley primitiva y del 2% en la actualidad. El concepto de "bien" se ha trazado con la mayor amplitud, así como también el de venta. Comprende el primero no sólo los artículos de comercio, sino también todas las prestaciones (servicios de un profesional, p.ej.

y el segundo también el consumo de un artículo por la misma persona que lo ha producido (paga p.ej. el impuesto el agricultor que consume productos de su propia granja).

El tributo pagado por el consumidor, es evidente que ~~no~~ no se reduce las más de las veces a ese 2%. Si antes de llegar al consumidor, el artículo pasa por varias manos, va a acumularse sobre él tantas veces la tasa del 2%, cuantas sean las ventas que haya sufrido. -- Las excepciones a este impuesto, son ser numerosas, no restringen substancialmente su generalidad: la establecida por ejemplo para los pagos de salario en especie; tal sea o cual venta, por estar ya sujeta a otro impuesto.

El reproche más serio formulado contra este impuesto es su falta casi absoluta de discriminación según la naturaleza más o menos necesaria ~~de~~ o noiva de los consumos, a que los sistemas usuales de impuestos indirectos han tratado generalmente de proveer. Sin embargo, en la ley se establece una tasa especial del 15% sobre los artículos de lujo (que son objeto de una extensa exención). Como no sería posible la multiplicación con cada venta de semejante tasa; en este caso sólo es pagada, o al salir de la fábrica, o con motivo de la venta definitiva al consumidor. - Se ha incorporado también a la ley, con acierto discutible, pues difícilmente encajan en ella, un impuesto progresivo a la propaganda (anuncios en los diarios, tranvías, letreros, difusión radiotelegráfica, etc.), una tasa del 10% a los alojamientos nocturnos, a los depósitos de dinero y objetos de valor, al ~~mayor~~ alquiler de caballos de silla.

No podemos, dentro de los límites estrictos de nuestro trabajo, entrar al estudio de las consecuencias económicas de este impuesto gral. a las ventas, y sus fenómenos de trasla-

La "compensación financiera" entre la Nación, los Estados y organismos inferiores se menciona en la ley de "imposición estatal" (Ley de compensación), febrero 30 de 1920, es decir, a regañadas, como era lógico, de las propias leyes establecible como ya en loencial el sistema de los impuestos nacionales. La ley de "imposición estatal" fijó los impuestos nacionales de cuyo producto participarán los Estados, la cuota que en ellos les corresponde, y establece la clave de acuerdo con la cual ha de procederse a la repartición. De cuanto a los impuestos ~~que~~ que quedan a los Estados (y otros organismos inferiores) era presiso registrarse uniformemente para todo el país, si la enorme carga tributaria había de ser asumida por el contribuyente..-

Posteriormente a la sanción de esta ley creáronse algunos impuestos nacionales más y se introducen numerosas modificaciones de fondo en las leyes ya existentes. Es claro que ello hubo de reflejarse en la compensación financiera y es así que pronto se hizo necesario la reforma de la ley de imposición estatal. La enmienda de Junio 23 de 1923 la modifica en punto sustancial. Tal como quedaba con esa enmienda, fué promulgada bajo la denominación de "ley de compensación financiera" ésta sufrió aún algunas modificaciones de menor cuantía con el tercer Decreto Fiscal de Emergencia, dictado por el Gobierno en virtud de facultades extraordinarias otorgadas por el parlamento.-

La compensación financiera entre la Nación y los Estados...

Investido el Reich por la nueva Constitución del pleno de las facultades impositivas, hace como venos, amplio uso de ellas, posesionándose de los impuestos estatales más productivos no podía, supongo, la Nación desentenderse de las necesidades financieras de los Estados, ya que a éstos según encontrando el cumplimiento de importantes fines políticos, podían, es cierto, los Estados beneficiarse de todas aquellas fuentes fiscales que el Reich no hubiese aún reclamado para sí, pero no bastaban éstas para cubrir sus abultados presupuestos. Era preciso encontrar una fórmula de "compensación financiera" o en otros términos, hallar la solución en su aspecto financiero al problema federal ya resuelto en su aspecto político.⁶

La tal compensación financiera entre el Estado Federal y sus miembros puede concebirse de múltiples maneras, que cabrá sin embargo reducir a unos pocos tipos fundamentales:

a) Hay un deslinde preciso de la esfera impositiva de la Nación y los Estados (o provincias), determinando la constitución qué gravámenes puede establecer y percibir en su provecho la Nación y cuáles los Estados (en el caso de los E.E.U.U. y es también) la forma en que corrientemente se plantea la discusión en la República Argentina)

b) Hay una relación de independencia financiera entre la Nación y los Estados que puede adoptar varias formas:

1º-Los Estados subvencionan a la Nación (el caso de las contribuciones matriculares del Imperio Alemán).

44

de ó no gravar las demás fuentes, que por haber hecho mano a ~~ella~~ a ella.

28.- La Nación subvenciona a los Estados, pudiendo esa subvención consistir en una cuota de participación en determinados impuestos nacionales o en la transferencia de sumas enteramente desvinculadas del impuesto (tal los "subsidios" de la Nación a nuestras provincias; los "subvenciones" a los cantones suizos).

Si esas transferencias han de emplearse en fines perfectamente específicos, denominanse subvenciones y dotaciones (Canadá) si los Estados ó órganos inferiores pueden disponer libremente de su aplicación.

En Alemania la reforma resuelve el problema de la compensación financiera en una forma más bien mixta. Los Estados, y a veces los órganos inferiores, participan con una cuota del producido de los impuestos nacionales. Por el otro lado el Reich, - bien entendido que no la constitución pone ésta radica en el Reich la totalidad de las facultades impositivas- ha asignado a los Estados y a las comunas algunas fuentes que deben imponer obligatoriamente, pudiendo ó no gravar las demás fuentes, que por haber hecho mano a ~~ella~~ a ella el Reich estén todavía a su disposición.

Al asignar a los estados y a las comunas determinadas fuentes y aún imponerles la percepción obligatoria de algunas de ellas, les crea prácticamente una pequeña esfera impositiva autónoma. Tratase de gravámenes que por su naturaleza ~~están~~ o por la técnica de su percepción deben aplicarlos los Estados ó las comunas, y si alguno de entre ellos son de percepción obligatoria es porque se persigue un propósito de igualdad de los habitantes de las distintas regiones ante las cargas públicas..-

La compensación financiera entre el Estado y órganos inferiores

Aunque en principio el Reich respete la autonomía de los Estados dejando que reglen con independencia sus relaciones financieras con los órganos inferiores (Comunas, Federaciones de Comunas, Provincias), así como las relaciones de éstos órganos entre sí, la "ley de compensación financiera" contiene algunas disposiciones que constituyen ~~alguna regulación~~ una regulación directa de esas relaciones por el Reich. Es ello una consecuencia de la fuerte centralización financiera, del intenso aprovechamiento de todas las fuentes, que reclamó la ajustada coordinación en ciertos impuestos nacionales, estatales y comunales.

Hay, en este orden, algunas normas por las que se prohíben a los Estados delegar determinados derechos en sus órganos inferiores; por otras se les impone la obligación de invertirlos de ciertos derechos; hay por fin algunas dirigidas directamente a las comunas y federaciones de comunas, otorgándoles ó negándoles facultades ..

Vendrá luego, aplicase por extensión a las comunas aquella prohibición dirigida a los Estados de establecer ~~salvo autorización expresa~~ impuestos similares a los del Reich. Se les asigna como recurso exclusivamente communal el impuesto a las bebidas, si bien deben ~~recoger~~ recabar de los Estados que aprueben las ordenanzas respectivas. Aún pueden los estados dictar disposiciones generales sobre la forma y extensión de los impuestos a comunales a las bebidas, pero nunca despojar a las comunas de éste impuesto. Recomienda también la ley de compensación financiera que el impuesto a las diversiones sea percibido preferentemente por las comunas, pero no se opone en definitiva a que

41

los Estados lo reservan para si o los adjudiquen a otros organismos regionales. Queda por lo demás librado a la voluntad de los Estados el que, dentro de la esfera de sus facultades impositivas, transfieran ó no a los órganos inferiores el aprovechamiento de tales o cuales tributos, como deja también a voluntad de los estados que reglamentan en qué proporción las comunas han de participar en las transferencias del producido de los impuestos nacionales; sólo con respecto a la transferencia proveniente del impuesto a la compra de inmuebles, establece que ella se repartirá por mitades entre Estados y comunas.º

Las reglamentaciones fiscales dictadas por las comunas están sujetas a la aprobación estatal, a menos que adopten desde un principio las reglamentaciones - modelos preparadas por los Estados. El objeto de esta disposición es asegurar la uniformidad de las reclamaciones y el procedimiento contencioso.º

Los Estados deben proveer también la compensación interna-
cional de las cargas, sobre todo los gastos de asistencia social, escolares y de policía - por ejemplo: una comuna rica, que deriba cuantiosos recursos de impuestos a los establecimientos industriales, de gran capacidad contributiva, es justo que preste ayuda finan-
ciera a la comuna vecina, pobre, en que habitan los obreros ~~que~~
~~que~~ ocupados en los establecimientos de aquella, para atender a
sus gastos escolares, de policía y asistencia social).-

Dentro de los márgenes bosquejados, los Estados son libres de resolver a su modo el problema de la compensación financiera de su presupuesto con los ingresos de los órganos inferiores y los de éstos entre sí..-

Así, Prusia ha dictado "su ley de tributos comunales". En el pensamiento de esta ley, las comunas, para cubrir su presupuest

48

después de las transacciones nacionales y estatales, cuentan en primer lugar con el producto de los servicios públicos, luego con los tasas (basadas en el principio de la contraprestación) y solo en último término con los impuestos, prescribiendo aún la ley que deben preferir los indirectos -que podrán establecer sin más condición que la de que no afecten los similares del Reich y de los estados- a los directos. En lo tocante a los impuestos indirectos, prescribe expresamente que se han de gravar las diversiones, la tenencia de perros y las viviendas de lujo.-

Entre los impuestos directos de cuyo producto íntegro ó parcial, se benefician comúnmente los municipios, los de mayor importancia son el impuesto a los inmuebles y el impuesto a las utilidades industriales y comerciales, de carácter generalmente indirectos, que se calcula ó sobre el capital invertido, o sobre los salarios pagados durante el año ó también sobre el beneficio de los libros de comercio.

Regla la ley prolijamente la "compensación de cargas" entre varios municipios y contiene numerosas disposiciones sobre el procedimiento en la aplicación de los impuestos comunales que concuerdan en su mayor parte con las del "ordenamiento tributario" nacional (véase notas páginas)

Segunda parte

El impuesto a la renta

PERSONAS IMPONIBLES.

La ley nacional de impuesto a la renta sancionada el 29 de marzo de 1920 sólo afecta a las personas físicas; los entes morales -y no decimos personas morales, por cuanto comprenden también a las instituciones, dotaciones, patrimonios afectados a determinado fin, que carecen de personalidad en el sentido amplio- han sido objeto de una ley especial, la *Körperschaftsteuergesetz*, "ley de impuesto a los entes morales", de marzo 30 de 1920.

Se ha apartado pues la legislación nacional de los precedentes estatales: bajo el régimen prusiano, que sirvió de modelo a la legislación de los demás Estados, eran gravados mediante una sola ley las personas físicas y las personas morales. En el capítulo dedicado a la ley de impuesto a la renta de los entes morales señalamos los criterios fundamentalmente distintos que deben informar la imposición de unas y otras y que por cierto justifican su tratamiento por dos leyes distintas. No quita esto que las dos leyes, en cuanto a su base, ofrecen numerosas analogías, como que reproducen idéntica definición de la renta y sus métodos administrativos son substancialmente los mismos.

La ley de impuesto a la renta de marzo 29 de 1920 afecta, como quedómoso exclusivamente a las personas físicas o naturales. Ahora bien, caen bajo el régimen de la ley dos posibilidades: 1º Que el impuesto sea soportado por la renta total de una persona; 2º Que sólo sea soportado por una parte de la renta, es decir, la que provenga de determinadas fuentes. O sea lo que en la terminología fiscal alemana se ha dado en llamar "sujeción ilimitada" y "sujeción restringida".

Transcribimos al breve tanto legal, para enseguida pasar a su análisis.

Por el art. 2

"Quedan sujetos al impuesto a la renta

1. Con la totalidad de su renta.

a) Los nacionales, a menos que residan en el extranjero por más de dos años consecutivos, sin conservar domicilio en el país.

Los funcionarios de la Nación o de los Estados o los militares que en virtud de su empleo tengan domicilio en el extranjero, así como los alquilados a su servicio, quedan sujetos al impuesto, cualquiera sea el tiempo que permanezcan allí sentados, a menos que reporten en el lugar de su domicilio un impuesto similar. Los cónsules electivos no se consideran funcionarios a los efectos de esta disposición.

b) Los extranjeros con domicilio en el país o que residan habitualmente en él por razones de lucro o simplemente por más de seis meses. Si la sujeción al impuesto no es de la simple residencia de más de seis meses, el impuesto será retroactivo a ese espacio de tiempo.

2. Con su renta sin proveniente de inmuebles situados en

el país, de comercio o industria u actividad lucrativa ejercida en él, o de subvenciones o pagos periódicos percibidos de cajas públicas nacionales o concedidos en virtud de servicios presentes o pasados o de su actividad profesional, todas las personas naturales, con prescindencia de su nacionalidad, domicilio o residencia..

El inciso primero del artículo determina las condiciones que deben concurrir para quedar sujeta al impuesto la totalidad de la renta --

Los dos elementos subjetivos, el "domicilio" y la "residencia habitual", de que se hace mención, actúan de distinta manera según que se trate de nacionales o extranjeros.

En el caso de los nacionales obra en sentido estricto la "residencia" en el extranjero por más de dos años sin conservar domicilio en el país.

Debemos advertir aquí, que la legislación impositiva alemana tiene definiciones propias de "domicilio" y "residencia", que no son precisamente las de su derecho civil.

Así, el Ordenamiento Tributario (véase en la pág... el significado) de esta ley dentro de la legislación impositiva alemana), define el domicilio en su art. 62 de la siguiente manera:

"Se considera domicilio de una persona a los efectos de las leyes de impuestos, el lugar donde esa persona ocupe una vivienda bajo circunstancias tales que hagan suponer su intención de conservarla"

y como residencia habitual (art. 63) a los efectos del impuesto

"el hecho de permanecer una persona en un lugar o en un país, bajo circunstancias que hagan presumir que no piensa permanecer sólo transitoriamente en ese lugar o en ese país."

Con respecto al domicilio, notese que la definición insiste, más que el derecho común, en la materialidad exterior del domicilio, la vivienda. La Corte Fiscal Nacional 1, por medio de una copiosa jurisprudencia, ha circunscrito el concepto de la "vivienda" -- La intención de conservar la vivienda no supone siempre la intención de ocuparla, sino momentaneamente el deseo de disponer de ella, para ocuparla aunque sea más adelante.

Pierde su domicilio una persona -según jurisprudencia de la Corte Fiscal Nacional- cuando abandona la intención de conservarla, dándole a entender en forma visible.

En cuanto a la "residencia habitual", distinguese del domicilio en que no depende de la existencia de una "vivienda". Para que haya residencia habitual, no es indispensable, según la jurisprudencia, la presencia ininterrumpida en un mismo lugar; así, no interrumpe el término un regreso transitorio al país, como lo sería por ejemplo una visita.

5

Las dos circunstancias: falta de domicilio y residencia habitual en el extranjero, deben coexistir paralelamente durante dos años para eximir al nacional del pago del impuesto. La prueba de que estas circunstancias se hallan realizadas está a cargo del contribuyente, pues se trata de una excepción a la regla general de que el nacional esté siempre afectado al impuesto. En el caso del extranjero, en cambio, la regla es que este eximido del impuesto, correspondiendo pues al Fisco la prueba de los hechos que determinan su sujeción ilimitada: su domiciliación, residencia habitual por más de seis meses, o por un tiempo menor pero con propósitos de lucro.

Con respecto a este último punto, ha sido elaborado mediante una prolífica jurisprudencia: basta el propósito de lucro, no es preciso que se lo haya obtenido realmente ni siquiera que el individuo haya comenzado su actividad. Si una persona trata de lucrar con la compra y venta de cosas, basta que haya efectuado las compras en el país, como bastaría también que hubiese obtenido pedidos en él. En cambio no se considera que resida habitualmente en el país con propósitos de lucro la persona que sólo quiera hacerse en el de las bases generales para un lucro futuro: como por ejemplo la que siguiere estudios en el país, o la que reúna noción material para un aprovechamiento posterior.

Antes de pasar al inciso magnánimo segundo, que determina la sujeción "máxima" restringida, debemos llamar la atención del lector sobre el párrafo segundo del inciso primero, que a los funcionarios alemanes con domicilio en el extranjero, sujetos en principio al impuesto, los exime en caso de soportar en el lugar de su domicilio un impuesto directo similar, previniendo de esta manera la doble imposición.

El inciso segundo, que trata de la "sujeción restringida", determina la sujeción al impuesto, por razones obvias, de todas las fuentes de renta situadas en el país, con prescindencia de la nacionalidad, domicilio o residencia habitual del contribuyente. Va enderezado este inciso a los nacionales o extranjeros que por el inciso primero pudieran quedar exceptuados.

Conviene precisar a la luz de la jurisprudencia algunos de los conceptos de este inciso.

Así, no es necesario que el inmueble sea de propiedad del contribuyente; la renta puede ser devengada por inmuebles arrendados o alquilados por el contribuyente.

El comercio o la industria ejercidos en el país no suponen necesariamente una sede fija. Basta que haya en un representante permanente en el país. También cae bajo este concepto el comercio e la industria ambulante.

23

Respecto a la actividad lucrativa, para ser objeto del impuesto, supone cierta duración de esa actividad y el éxito material de la misma, siendo indiferente, sin embargo, donde se produzca la remuneración. El corresponsal de un diario extranjero, p.ej., que deba enviar al exterior sus artículos para que se le liquiden honorarios, queda sometido al impuesto.

Por el art. 3 de la ley
"quedan exceptuadas las personas que tengan derecho a la exención en virtud de las normas generales del derecho internacional, o por convenios especiales celebrados con otros Estados".

Quedan pues, exceptuados los representantes diplomáticos y consulares, bajo la condición, naturalmente, de la reciprocidad.

CONCEPTO FISCAL DE LA RENTA.

Las sutiles disquisiciones de la teoría económica sobre la naturaleza de la renta son de muy escasa utilidad desde el punto de vista financiero. La economía política, disciplina científica pura, despójase de toda ~~realidad~~ fibalidad utilista; no así la política financiera, que ha menester de definiciones antes que más prácticas. A las formulaciones prácticas y dadas abstractas del economista, imposibles de medir en números, el financista debe oponer conceptos concretos, de fácil interpretación, teniendo en cuenta las dificultades técnicas que en su aplicación pueden presentarse. Es así que, al analizar el concepto de renta establecido por una legislación cualquiera, nos encontramos siempre con numerosas contradicciones teóricas, que se justifican, ya por las necesidades de la técnica administrativa a que acabamos de referirnos, ya por otras circunstancias. El régimen impositivo A puede circunscribir p. ej. con mayor amplitud que el régimen B las entradas sujetas al impuesto a la renta, por las circunstancias de existir ya en el régimen B impuestos particulares sobre las rentas de tal o cual origen, impuestos que faltan en el régimen A. Puede el legislador ampliar la enumeración de las rentas sujetas al impuesto, por circunstancias más o menos accidentales: la ley blanca actual estinó p. ej. convenientemente apartarse de las antiguas definiciones estatutarias, que consideraban renta imponible sólo a las derivadas de fuentes regulares y periódicas y someter al impuesto también los beneficios occasionales, en razón de que bajo las condiciones económicas normales de la post-guerra las entradas irregulares de muchos contribuyentes eran a veces más cuantiosas que las mie-

50

autruidas ordinarias.

Sin datsuernos pues en definiciones abstractas de la renta vana o aplicar simplemente los dos criterios oficiales de la delimitación de la renta imponible que para la determinación piden requirirse y que son la teoría de los flujos por un lado y la teoría de Schanz, del crecimiento neto del patrimonio por el otro.

La teoría de los flujos es la que se basa en el criterio del balance binacionario practicado y se impone el concepto de ingreso considerando renta a los efectos del impuesto sólo las entradas netas - esto es, las entradas brutas, menor las gastos hechos para su adquisición y conservación - derivados periódicamente de fuentes permanentes. No se gravan bajo este planteamiento las entradas concedidas.

En cambio, la teoría de Schanz, del crecimiento neto del patrimonio, en que se acierta, aunque con numerosas excepciones, la nueva ley alemana, considera renta todo aumento neto del patrimonio en un período dado, incluyendo las lucas, usufructos y prestaciones susceptibles de appreciarse en dinero. Es una definición más amplia, más amplia, que la de la teoría de los flujos provenientes de fuentes regulares comprendiendo las entradas concedidas: herencias, donaciones, premios de lotería, reembolsos de las marginalias compuestas de capital, beneficios de expectación de cualquier naturaleza, etc..

Más pues caso aparte del carácter regulador e imponer de las entradas, y sobre - como dice Strutz - la distinción económica entre renta y ingreso de la fortuna y del consumo entre renta y patrimonio.

No ha de confundirse la imposición por fuentes con la imposición en la fuente. La imposición por fuentes es, como veremos de ver, el criterio de determinación de la renta imponible. En cambio hablamos de imposición en la fuente para significar el procedimiento que consiste en la retención del impuesto, antes de su transferencia ulterior a las categorías fiscales, por el emprendedor, en el momento de bajar el arranque, por la sociedad matriz, al atribuir los dividendos, por el empleador, al pagar los sueldos y salarios, etc.. De el procedimiento del income tax inglés, opuesto al del Rinkommensteuer prusiano, por el cual el contribuyente satisface él mismo el impuesto global en las cajas fiscales.

De acuerdo con lo que antecede se, no tenemos en el Rinkommensteuer prusiano una imposición en la fuente, por cuanto el impuesto no es retenido por interpositor y punto, pero si una imposición por fuentes; pues en principio considerábase renta los productos periódicos de empresas particulares (distinguiéndose entre rentas del capital, de la propiedad inmueble, de las utilidades comerciales o industriales, del trabajo y "otras rentas").

De tanto que el criterio de la ley prusiana era el de la imposición por fuentes, la ley alemana sigue el principio del concepto de las fuentes regulares para la determinación de la renta, puesto que por ella, en principio, es imponible cualquier entrada neta, sea periódica o ocasional. Con todo, a los efectos de la determinación de la renta netta, se refiere la ley a los vuelos fíos, entagorios e ingresos de renta, pero este, por razones de orden técnico, seguiremos más adelante.

57

Concepto de la renta en las leyes estadales.-

Las antiguas leyes estadales basábanse casi todas en la teoría de las fuentes, quiere decir, que sólo consideraban como renta el producto de ciertas fuentes permanentes. Pero esto sólo como principio general, porque una que otra de sus disposiciones se salía del marco de tal definición de la renta. Así, en la ley prusiana, afectábanse al impuesto también las ganancias obtenidas de especulaciones ocasionales, siempre que el objeto vendido hubiera sido adquirido ya con vista a su enajenación lucrativa. En cuanto a la renta de las empresas comerciales e industriales, establecía que debía considerarse tal el beneficio arrojado por los libros, llevados conforme a las prescripciones del Código de Comercio y los "hábitos del comerciante ordenado". Ahora bien, el comerciante considera pérdida o ganancia a la disminución o aumento respectivamente del capital invertido en la empresa. Coincidía con este concepto la ley prusiana al prescribir expresamente que quedaba sujeto al impuesto también el mayor valor del capital fijo de las empresas. Sin embargo, ni las especulaciones ocasionales a que nos hemos referido más arriba, ni la valorización ocasional del capital fijo son fuentes regulares de renta; desbordaban pues de la teoría estricta de las fuentes. Durante la guerra las leyes estadales hubieron de apartarse más aún de ésta, pues sometieron al impuesto también las entradas provenientes de actividades extraordinarias.

Según la呻明のて presentante en sus informaciones, la Ley de
Impuesto de Renta de 1920 se aplica al patrimonio, ya sea
 de hecho, de Schanz, por la cual se considera renta cualquier cuantía
 que se obtenga del patrimonio, provenga o no de los títulos regulares. El artículo
 4º establece en efecto el impuesto a la renta sobre los ingresos ob-
 tenidos o susceptibles de producirse en éste, así como de
 otros mencionados por el artº 13 (que comprende también tanto la
 compra, la adquisición y/o susc. de bienes), el artº 5º repite este mismo
 concepto, pero en el otro modo de descriptivo, más sutil a modo
 de ejemplos los principales tipos de renta: "se considera renta
 todo el importe que provenga de inmuebles, de empresas comer-
 ciales e industriales, de la inversión de capital y del trabajo
 así como todo otro ingreso, periódico u ocasional, y cualquiera
 que la razón jurídica de lo hecho por la cual el contribuyente lo
 haya percibido".-

En cambio, la Ley no ha podido ser fiel en su fórmula a la defini-
 ción de Schanz. Adviéntase por lo pronto que, de aplicarse a
 completamente la definición de éste, del mismo modo como no se l-
 imita los ingresos (exentos del patrimonio) la enumeración de la
 Ley en este sentido es simplemente cruzada-talpoco debería-
 limitar las deducciones de gastos de adquisición (disminución
 del patrimonio) en otros términos, debería admitirse la deducción
 de todos los gastos que efectivamente se hayan hecho para la ob-
 tenición de la renta, y no, como lo hace la Ley en su artº 13,
 limitar esas deducciones a los frustírantes gobernados.-

Este escoche observación de fondo que, entiéndase bien, no pa-
 trece señalar una deficiencia de la solución.

legal, sino momente aclarar los conceptos en que lo asienta.

Por mismo modo se aparta de la definición de S. y en virtud de muy buenas razones, el exceptuar de la sujeta al impuesto en los 11 incisos del art. 12, serie de entradas que, de aplicarse aquél concepto en su más amplia, debieron en realidad comprenderse.

El art. 12 exceptúa del impuesto:

- 1º Las entradas comprendidas por los arts. 20 y 40 de la ley de impuesto a las sucesiones de set. 10 de 1930.
- 2º Las entradas por concepto de seguro de vida o de invalidez y otras formas de seguro de reembolso individual.
- 3º Los pagos percibidos como indemnización por una lesión o pérdida total de la capacidad para el trabajo causada por lesiones o enfermedades, así como los fondos y fondos fármacos en base a la ley del seguro social, la ley de subsidios militares y de las legislaciones civiles.
- 4º Las sumas que se satisfagan en virtud de los arts. 1209, 1300, 1712, 1714, 1715 y 1716 del Código Civil.
- 5º Las sumas que cubre el contribuyente como indemnización por accidente o muerte de una persona a cargo de contrabando, ocurrido por culpa de un jefe.
- 6º, 7º y 8º Los suplementos percibidos en virtud de las leyes de pensiones y subsidios militares.
- 10º Las sumas percibidas por seguro de enfermedad.
- 11º Las subvenciones por pobreza, sean ellas pagadas por los gobiernos públicos e instituciones de beneficencia como las becas educacionales de ciencias e de

Estas excepciones en parte se inspiran en consideraciones de equidad. Otras se justifican por la circunstancia de gravitar ya otros impuestos sobre los ingresos exceptuados.

La circular del 24 de marzo de 1931, restringe al concepto schenziano del "crecimiento neto del patrimonio" no considerar como renta y exceptuar de consideración el impuesto, los beneficios obtenidos de compraventas o de los, a menos que se trate de "beneficios de especulación".

es, que el objeto vendido se haya adquirido ya con ánimo de reventa.

No se trata aquí naturalmente de los beneficios de especulación obtenidos en el ejercicio de la industria y el comercio, que bajo la denominación de utilidades comerciales e industriales están expresamente sometidos al impuesto.

Si el legislador se hubiera atenido estrictamente al concepto de Schanz, debería haber considerado como renta también la valorización de los elementos integrantes del patrimonio. Pero ha pensado que ello sólo era practicable en los casos en que el contribuyente llevase libros comerciales. Así lo expresan los fundamentos del proyecto: "Tal calculación (se refiere al cálculo de las valorizaciones) no es habitual en aquellas esferas que no practican la contabilidad mercantil. Los contribuyentes que no llevan libros de comercio limitan a calcular el rendimiento de su empresa, confrontando simplemente las entradas con las salidas. La ley se acomoda a este método de calculación, pues entiende que en una época como la que corre, en que ya se le exigen tantos sacrificios al contribuyente y se castigan con severidad todas las infracciones fiscales, no conviene, sin extrema necesidad, apartarse de los hábitos invertidos a fin de no llevar la confusión y la inseguridad a las esferas afectadas."

Por eso la ley, si bien se inspira en el concepto de Schanz ha preferido definir la renta conservando los anti-

guos métodos de cálculo, esto es, los de la teoría de las fuentes, como la totalidad de los ingresos en dinero o sus equivalentes a precios en dinero, después de deducidos los importes expresamente señalados en la ley".

De acuerdo con las ideas precedentes, la ley establecía en su texto originario, que la renta de las propiedades inmuebles explotadas por el mismo contribuyente, así como las rentas de las empresas comerciales e industriales, que no llevan libres de comercio, se calcularían mediante la confrontación de los ingresos y egresos de la empresa, y en cuanto a las variaciones espontáneas en el valor de los elementos integrantes del patrimonio, sólo se consideran las variaciones en el valor de los préstamos, mercaderías y provisiones de la empresa; así como la del capital circulante, corriendo entre el principio y el fin del año contable. No se traían en cuenta pues las variaciones en el valor del capital fijo. La medida de Mayo 24 de 1921 dispone sin embargo que también se consideren las variaciones en el valor de los edificios de la empresa.

En cambio para el comerciante obligado a llevar libros se aplicó en su pureza el concepto de Schaus, pues se considera como renta de éste el beneficio en calculado de acuerdo con las normas establecidas por el Código de Comercio para el inventario y el balance, porque el balance comercial -dice Schaus- de acuerdo con cuyos principios ha de calcularse la renta, ya la descripción del patrimonio; el

beneficio arrojado por ~~el~~ ^{en} el balance representa pues ese crecimiento del patrimonio que Schans considera renta; la definición de este autor no es en su esencia ni más ni menos que el concepto, generalizado, del balance comercial.

Tal es el régimen de la ley primitiva, porque la enmienda de marzo 24 de 1921 se aparta resueltamente de estas ideas con el art. 33 a) que intercaló en el texto de la ley:

"Siendo conocido el precio de ~~una~~ adquisición o el costo de fabricación de los objetos que integran el patrimonio de la empresa, para el cálculo del beneficio se considerará como valor de estos objetos su precio de adquisición o costo de fabricación, menos las amortizaciones autorizadas.

Si el precio de adquisición o fabricación de un objeto excede a su valor corriente, el contribuyente puede tomar este valor en lugar del de compra o fabricación. En este último caso corresponde abrir el nuevo ejercicio con el valor asentado al final del ejercicio anterior."

Prescribe, como se ve, este artículo, que para la determinación de los beneficios de las empresas tanto agrícolas y forestales como comerciales, industriales y mineras, aún las que según el Código de Comercio además deben llevar libros, ninguno de los objetos del patrimonio se podrá asentar con un valor mayor al de adquisición o de su costo; excluye pues las valorizaciones, y su finalidad es precisamente, según el informe de la comisión parlamentaria sobre la enmienda del 24 de marzo, "que los beneficios no realizados no se consideren como renta, pero que en cambio ya se tomen en cuenta las pérdidas, aún cuando no se hayan realizado todavía."

El concepto de Schans, que comprende también los

(63)

beneficios no realizados todavía, ~~que se obtienen~~ (las valorizaciones), ~~que se obtienen~~ en la ley actual como se ve, no queda en pie sino en cuanto considera como renta también a tales o cuales ingresos no derivados de fuentes permanentes.

Para cerrar este aparte creamos interesante caracterizar, siquiera someramente, la evolución de este problema tan esencial de la ~~misma~~ definición de la renta.

Hay, como hemos visto, en la ley primitiva una tentativa, ciertamentemovedosa, de substituir la acepción tradicional de la renta como producto neto de fuentes regulares por aquella otra del "crecimiento neto del patrimonio" formulada por Schanz. No se la lleva sin embargo muy consecuentemente a la práctica, pues el concepto sufre numerosas excepciones. En la legislación posterior -sobre todo con la ley de marzo 24 de 1921^{1/2} y el Decreto de emergencia (Steueraufverordnung), ya se recorre un buen tramo en el camino de vuelta a la teoría de las fuentes. Es de prever que la nueva ley de impuesto a la renta -que no estaremos en condiciones de considerar en el presente trabajo - abandone enteramente la definición de Schanz y vuelva a considerar como renta sólo a la que provenga de fuentes más o menos regulares.

Pues éste, como ya lo dijimos el criterio de las leyes estatales, como la prusiana p.ej., si bien ésta habría incorporado a su texto varias excepciones (los benefi-

ción de especulación, p.ej.)

La teoría de las fuentes, en que se inspiraron, en principio, las leyes estaduales, el legislador durante la post-guerra creyó por varias razones conveniente abandonarla. Bajo las condiciones anómalas de la economía las entradas irregulares adquirieron una importancia insospechada entre las rentas del individuo, y habrían quedado eximidas del impuesto de seguros aplicando la teoría de las fuentes. Además se creyó que con sólo ampliar el concepto de la renta aumentarían también los recursos fiscales. Es así como se adoptó una teoría que sin mayores distingos calificaba de renta cualquier crecimiento neto del patrimonio en determinado período de tiempo.

La aplicación de esta teoría de Schanz empezó a producir en la práctica innumerables dificultades, de suerte que pronto la legislación tuvo que volver sobre sus pasos. El nuevo proyecto de ley retorna a la teoría de las fuentes, aunque con algunas modificaciones. Distingue 8 categorías de renta y califica expresamente de taxativa esta enumeración:

Son

- 1º Agricultura es renta el beneficio obtenido
 - 2º Industria o comercio
 - 3º Otra actividad profesional independiente
 - 4º Trabajo dependiente
 - 5º Capital
 - 6º Alquiler y arriendo
 - 7º Otras entradas periódicas
 - 8º Otras ganancias, pero sólo en virtud de disposiciones legales expresas
- es renta la diferencia positiva entre los ingresos y egresos

Las siete primeras son, como se ve, todas fuentes más o menos , de la octava no puede decirse lo mismo, pero como toda entrada no regular para ser considerada renta imponible necesita ser calificada de tal por disposiciones legales expresas, -contrariamente a la ley en vigor, que sólo admite "excepciones" legales - puede afirmarse que fin el proyecto vuelve, en principio, a la teoría de las fuentes.

Digamos todavía algunas palabras sobre la forma en que el proyecto encara los beneficios de especulación (que son una de las entradas extraordinarias - punto 8 - que por disposición expresa del proyecto quedan sometidas al impuesto), pues acusa una interesante experiencia. En la ley actual, según hemos visto, para calificar de ganancia de especulación un beneficio cualquiera obtenido con la venta de un bien , atendiese a la intención del individuo (debía haberlo adquirido con el propósito de revenderlo). Correspondía ~~probar~~ pues al Fisco demostrar el móvil del contribuyente en el momento de la compra. El proyecto que reseñamos trata de esquivar las múltiples dificultades resultantes de aquí, ateniéndose únicamente a indicios externos . Así, con respecto a los inmuebles establece que hay especulación en su compra y venta ~~cuando~~ ~~cuando~~ ~~cuando~~ ~~cuando~~ cuando se los revende antes de transcurridos dos años, y en el caso de títulos, antes del año, o si la venta precediese alla compra. Si se realizan estas circunstancias el contribuyente no podrá alegar que su propósito era una inversión firme de fondos. Los reparos que pudiera suscitar esta solución la ley trata de salvarlos

al menos en parte exceptuando del impuesto los beneficios de especulación que no pasen de 1000 marcos anuales.

Inclúyense también bajo el punto 8 las entradas provenientes de actividades extraordinarias, trayendo el proyecto como ejemplo los honorarios que pueda obtener un industrial por trabajos literarios ocasionales, pero quedan también exceptuadas tales rentas mientras no pasen de 500 marcos.

67

Las categorías de renta...

La ley actual distingue, como las antiguas leyes establecían, varias categorías de renta. No concuerdan sin embargo en un todo las antiguas categorías con las de la ley vigente. Y ello porque hoy el concepto de la renta está trazado con mayor amplitud. De modo que las leyes estatales, basadas en la teoría de las fuentes, se limitan a gravar las entradas periódicas, la ley que estudiamos, inspirada en la definición de Schanz, somete al impuesto también las entradas ocasionales.

Al comparar la enumeración antigua: rentas, 1º de los inmuebles, 2º comerciales e industriales, 3º de la inversión de capitales, 4º del trabajo, 5º otras rentas periódicas, con la enumeración de la ley actual: 1º de inmuebles, 2º comerciales e industriales, 3º de capitales, 4º del trabajo, 5º otras rentas, periódicas o no, observamos en consecuencia que, con coincidir exactamente las cuatro primeras categorías, discrepa el concepto de la quinta, que bajo el sistema vigente debe dar cabida a las entradas no periódicas.

Ahora bien, bajo los antiguos regímenes establecidos una enumeración de categorías de renta revestía mayor importancia que hoy, en razón de ser en aquéllas de carácter sumativo: sólo quedaban sometidas al impuesto las rentas expresamente mencionadas.

Por el sistema actual, en cambio, caen bajo el impuesto todas las rentas, cualquiera sea su forma, a menos que estén exceptuadas por una disposición legal expresa. La enumeración de las cuatro categorías: renta de inmuebles, de los empresos industriales y comerciales, de los capitales y del trabajo, tenía en las leyes estatales una trascendencia que no tienen bajo la ley actual; en aquéllas establecían la sujeción al impuesto; en ésta destacan

60

a manera de ejemplos los principales tipos de renta que sin su exención quedarían sujetas al impuesto^{1/}, en virtud del principio general de que están sometidas a él todas las rentas, menos las expresamente exceptuadas.

¿Qué objeto tiene entonces en la ley actual la enumeración de frases o categorías y la clasificación en cada una de las categorías de las entradas enumeradas en los arts. 6,7,8,9,10,11?

Por lo pronto, recordemos que al autorizar tratar de las personas imponibles la ley distingue entre la "sujeción ilimitada" y la "sujeción restringida" al impuesto. Por la "sujeción ilimitada" de un individuo, queda sometido al impuesto la totalidad de su renta, por la "sujeción restringida", la renta de determinadas fuentes (las situadas en el país). De aquí que sea necesario, y así lo hace la ley, fijar el contenido de esas categorías, a vista de su posible sujeción al impuesto.

Pero la ley ha tenido también otro motivo para la clasificación de las entradas, o en otros términos, para el establecimiento de categorías, y es la circunstancia de variar las normas de cálculo (que la ley trata en capítulo aparte) para cada una de las categorías. Como veremos oportunamente, en algunos casos las normas de cálculo llegan hasta alterar el concepto de renta en que la ley se asienta.

Por último, no se conceibe la aplicación administrativa del impuesto sino en base a una declaración del contribuyente que especifique con claridad el origen de las distintas rentas, diciendo en cada una sus gastos de adquisición. Específica de la declaración por categorías, bastará al funcionario aves de un golpe de vista para apreciar la verosimilitud de las entradas, así como la de las deducciones que el contribuyente pretende hacer valer.

de así. si las entradas y deducciones se enumeran en desorden descuentos en la declaración.

El art. 5 de la ley enumera las categorías:

"se consideran renta imponible las entradas provenientes de inmuebles, del comercio y de la industria, de la inversión de capitales y del trabajo, así como las demás rentas, no importa si únicas o periódicas, y cualquiera sea la razón jurídica o la hecho por la cual el contribuyente las haya percibido".

en

Mucho el art. 6 enumera una serie de entradas que deben considerarse como provenientes de inmuebles, en el 7, entradas del comercio y la industria, en el 8, de la inversión de capitales, en el 9, del trabajo, en el 11, entradas que deben agruparse bajo el último grupo, denominado "de las demás entradas".

Las largas enumeraciones de cada uno de estos artículos no son, sin embargo, limitativas, pues por el art. 10

"deben considerarse como entradas provenientes de inmuebles, del comercio y la industria, de la inversión de capitales y del trabajo, además de las señaladas en los arts. 6 y 8, aquellas que según la acepción corriente correspondan a cada una de estas categorías.

Se entendido el legislador que no todos los problemas que plantea la adjudicación de una entrada a tal o cual categoría pueden resolverse con un criterio jurídico estrecho, sino que las leyes-fuente tienen de tener la suficiente elasticidad para adaptarse a las modalidades de la vida económica. - Son numerosas las dudas en que la "acepción corriente" deberá cumplir la prescripción legal. Tratándose p.ej. de las entradas provenientes de fuentes mixtas, como sería el caso de una explotación agrícola (forestal) con aserradero anexo, se plantea la pregunta de si su producto debe considerarse como de la categoría de inmuebles (por su carácter de explotación forestal, que el art. 6 clasifica en la categoría de inmuebles), o como renta de la categoría industrial e industrial. De la "acepción corriente" la que resolviera estas dudas, ad-

70

julienando la entrada del caso a una otra categoría, pero integramente, y no desgarrando con criterio legalista lo que constituye un todo económico.

Considera la ley por su art. 6 otras entradas provenientes de inmuebles:

- 1º) El alquiler o arriendo; 2º) el valor locativo de la vivienda ocupada por el contribuyente en caso de su propiedad, o cuota a él total o parcialmente, incluyendo los demás locales, huertas o jardines.
- 3º) el producto de las explotaciones agrícolas o feriales u otras aprovechamiento cualquier de terrenos.
- 4º) las entradas que derive el contribuyente de una **derecha civil particular** sobre el inmueble.

Otras entradas económicas e industriales, según el art. 7:

- 1º) El producto de las expresas industrias y mineras. 2º) ~~en~~ En las sociedades en comunión por acciones, las habilidades, bonificaciones y participaciones en los beneficios de estos socios, en cuenta no correspondan a su parte de capital.
- 3º) La participación en los beneficios y las posibles bonificaciones que por sus trabajos en beneficio interno de la sociedad haya percibido el socio de una sociedad selectiva, en comunión u otra forma cualquier de sociedad lucrativa en que el socio aparezca como "sociparcio" o "compromotor".

Otras entradas provenientes de la inversión de capitales (art. 8)

- 1º) Los dividendos, intereses y otros beneficios correspondientes a acciones, obligaciones y participaciones en las sociedades coloniales, en sendas en cooperativas y sociedades de responsabilidad limitada.
- 2º) Los intereses de los empréstitos inscritos en los libres de la cuenta pública. Se incluyen intereses de toda forma de inversión de capitales, incluyendo los depósitos en las cajas de ahorro, los fondos y otras instituciones de crédito.
- 3º) Los intereses de los hipotecas y las "rentas" que base de capital.-En las hipotecas amortizables solo se computa mensualmente aquella parte del servicio que representa el interés de la suma aún debida.
- 4º) Las rentas hereditarias.
- 5º) El descuento de documentos, incluyendo los latras de tesorería, en cuanto se trate de inversiones de capital.

Otras entradas provenientes del trabajo (art. 9)

- 1º) Los sueldos, salarios, habilidades, prestaciones y toda otra forma de remuneración en dinero o susceptible de aparecerse en dinero, percibidos por una persona en el servicio público e privado.

2º) El producto de la actividad científica, artística, literaria e educacional, del ejercicio profesional de los médicos, abogados, arquitectos, ingenieros y otros profesionales liberales. 3º) Todo género de jubilaciones y pensiones e beneficios apreciables en dinero que se paguen en virtud de servicios o labor profesional realizadas anteriormente. 4º) Las entradas de una actividad esencial o permanente, en particular las remuneraciones por la administración de fortunas, ejecución de testamentos, así como las habilitaciones y otras beneficencias pagadas a los miembros de la administración y de las directerías de los establecimientos. 5º) En las sociedades en comandita por acciones, Sociedades de responsabilidad limitada, las cooperativas y otras asociaciones de personas en que el contribuyente no aparece como "empresario" (o "cooperario").

Bajo "las demás entradas" a que se refiere el art.5 (art.11)

1º) Las rentas vitales, las rentas temporarias, las "Héritage" (1) y otras rentas no trasmisibles. 2º) Las subvenciones y otras beneficencias, ya sean espontáneas o basadas en disposiciones legales. 3º) Las indemnizaciones humanas por lucre cesante. 4º) Los premios de lotería y otras entradas extraordinarias similares. 5º) Las ganancias obtenidas en operaciones aisladas de venta pero sólo si el objeto vendido se adquirió con ánimo de revenderlo ("beneficio de especulación", véase pág....,) y siempre que la renta no exige ya buje el giro industrial o comercial del contribuyente.

(1). Tipos de renta frecuente entre la población rural: una persona cede a otra u otras (los padres a los hijos generalmente) una propiedad, comprometiéndose éstas a atender en determinada forma a su subsistencia.

Las deducciones.

Hemos visto en el acápite anterior las entradas que la ley toma en cuenta para la determinación de la renta imponible. Ahora bien, hasta aquí hemos hablado de entradas brutas. La renta imponible no puede ser sino la renta neta, de esas entradas corresponde deducir los gastos efectuados para su obtención o "adquisición". Numeras la ley las sumas que pueden deducirse de las entradas brutas para llegar a la determinación de la renta neta. La mayor parte de estas "deducciones" corresponden a gastos de adquisición, otras se inspiran en consideraciones de orden social (fomento del ahorro, de la cultura, etc.)

Dijimos ya en otro lugar que la enumeración de las entradas a computarse para la determinación de la renta y la adquisición del concepto amplio de renta "lícito", no era limitativa más aún exemplificatoria. De aquí las deducciones, que se llaman a las sumas mencionadas en la ley.

Están contenidas estas deducciones en los art. 18 y 39 de la ley. Por el artículo 18 se suscitarán de la legislación:

- los gastos hechos para su obtención, conservación y administración (y el que se suscite); Consideraciones a tener a estos efectos:

- los gastos reales, si como aquéllos se consideran los gastos de conservación y administración que corresponden con la ejecución de la administración;
- los gastos de alquileres y demás de los edificios, de los servicios de irrigación y de peones, de los maestros y otros objetos del inventario, siempre que su precio sea menor a diez pesos ya como gasto de alquiler;
- los edificios y demás, en los cuales se establecen diligencias que importen una instalación en habitación, las amortizaciones por este concepto;
- los gastos necesarios y razonables de alquileres, por traslado entre su domicilio y el lugar donde transaja;
- los mayores gastos necesarios causados por la actividad licitiva de la esposa;

- 6º Los intereses de las cajas del contribuyente, las cuotas y obligaciones permanentes, fundadas en obligación establecida de derecho privado o de derecho público, a menos que se contraten con entidades que no se tomen en cuenta en el cálculo. No se deducen los sumos gastados en viviendas propiedades por concepto de alquileres.
- 7º Las contribuciones pagadas por el contribuyente al IVA, impuesto de los miembros de su familia que no se consideran independientes, a las cajas de seguro de vida y de responsabilidad civil, de empleos, de invalidez y de ocupación, de viudez, de orfandad y de pensiones, siempre que el seguro se limite a los riesgos mencionados.
- 8º Contribuciones a los fondos mortuorios hasta un límite máximo de diez mil euros anuales.(1)
- 9º Los primos de seguro pagados por seguro de vida a favor del contribuyente o de algunas o más personas de su familia cuando no sea asiento inmediatamente, siempre que no excedan de ochenta mil euros anuales.
- 10º Los depósitos en cajas de ahorros hasta el monto de ochenta mil euros anuales; siempre que el reembolso del capital se produzca en caso de presta, a poco de vencer la edad de veinte y un año no inferior a veinte años, y sólo si se hubiere cumplido el octavo de la dirección de montos, porcentaje que sobre las partes en la liquidación o rescisión del contrato.
- 11º Las contribuciones a las cajas de los órganos de crédito público que representan los intereses generales o económicos así como a las ligas profesionales, aunque no sean de carácter público, siempre que no perjudiquen el libre.
- 12º Las contribuciones únicas y periódicas a las asociaciones científicas que percigan exclusivamente finalidades científicas, artísticas, religiosas, de beneficencia o de utilidad pública, siempre que la cuota anual no pase de diez por ciento de la renta del contribuyente. Es razonable imponer la obligación que quede después de deducidas otras sumas no gravadas por la misma tasa que la correspondiente al pago de la contribución.

Resumiendo ahora el análisis de las deducciones, podemos decir que todo lo que ellos puedan ser artificiales o naturales.

La renta neta total de un contribuyente es la diferencia entre la suma de varias rentas netas, las de los distintos gastos.

(1) El menor factor que entre mínimo así como los demás establecidos por la ley, con cifras de inflación.

6º Las pérdidas derivadas de ventas nulas o, aún, de que el objeto vendido se haya adquirido ya con vales o su liquidación impositiva (pérdidas de capitalización), y sobre todo que esas operaciones si contribuyentes no las hayan realizado en ejercicio de su comercio o industria.

En el caso de la "obligación restringida" al punto (véase pag. 1) no se deducirán las ventas 3, 4, 5, 5a; y 7; los demás rubros no podrán deducirse si no vinculan directamente con las fuentes de rentas. Los gastos de los números 5 y 5a, no podrán hacerse viable simultáneamente.

Por su parte, el art. 89 anterior a la modificación de las disposiciones que eximían en su entero íntegro de la tributación a los contribuyentes que tuviesen el estatus para la adquisición de casas baratas. Dando este privilegio al fomento de las edificaciones, como viene aclaración de la crisis de la vivienda, está pues un error de marginación. Los conceptos orgánicos de la ley y no basta de determinarlos.

El art. 15 señala algunos rubros que no están deducibles, que no constituyen gastos de administración:

- 1) los gastos para el mejoramiento y aumento del capital, para la ampliación de la explotación o inversiones de capital, las mercantilizaciones de fincas o las reposiciones, si ya se hubieren consentido o pagado su adquisición por estos últimos.
- 2) las intereses de la fortuna propia del contribuyente invertida en explotaciones agrícolas o forestales o en la industria y el comercio.
- 3) las sumas gastadas en la mantenimiento del contribuyente y de su familia.
- 4) El impuesto a la renta y demás impuestos que se les pague por el contribuyente.

Al negar este artículo al carácter de gasto de administración a los cuatro rubros mencionados contribuye aclarar y definir aquél concepto. Por eso cuando llegamos al análisis del punto de adquisición nos volveremos a referir a él.

Resumiendo el análisis de las deducciones, esbozamos ante todo, que ellas pueden ser particulares o generales. La renta neta total de un contribuyente se nos presenta como la suma de varias rentas netas, las de las distintas fuentes.

que se llegaría también a la determinación de la renta total tributable mediante la confrontación de lo que la totalidad entradas brutas por un lado, con la suma de todos los gastos de adquisición y deducciones autorizadas por el otro, la técnica administrativa - ya que no la ley, cuyos términos convierte conforme al respecto - ha llegado a establecer de se determinar primero los rendimientos netos parciales, deduciendo de la entrada bruta de cada fuente los gastos de explotación directamente relacionados con ella. Si lo evitara un vistazo al somario de determinación de la renta que se encuentra en el apéndice.

Además después las deducciones parciales, existen, entre otros, las de los inc. 4 y 5, que por no vincularse a una categoría determinada de renta, tienen que deducirse una a una dentro de la suma total de los productos netos parciales.

Tomando como final una administración particularizada anterior que circunscoge expresas al instinto naturalista, una filiación y una explotación agraria por ejemplo, podríamos distinguir claramente entre los gastos de cada una de estas empresas (deducciones particulares) y los gastos generales de la administración central (deducciones generales).

Al no ser indicación debía considerarse particular o general las deducciones depende de su naturaleza abstracción, más la las circunstancias económicas del caso. Así, los intereses de capital contribuirán por el contribuyente pudiendo aparecer tanto provenientes de una fuente determinada o a la totalidad de la renta. Los intereses de propaganda pueden también ser particulares o generales. En principio todos los conceptos que puedan vincularse a una determinada fuente deben deducirse de ésta, y en estos lo

establecer primero su criterio para:

Entre las deducciones autorizadas por el art. 13 tienen en priorz término los "gastos de adquisición", que constituyen la deducción más frecuente e importante. En el inc. I se los define como los "gastos hechos para la adquisición, seguridad y conservación de la renta", definición esta que no puede calificarse de muy precisa. Los tres conceptos de adquisición, seguridad y conservación de la renta no se deslindan notamente entre si, sino que en ocasiones se superponen.- Más que la definición misma, precisa el concepto de los gastos de adquisición su confrontación con el inciso del art.11, por el cual se declaran exceptuante como no deducibles "los gastos que mejoran o amplian el patrimonio" - los demás gastos mencionados en ese inciso: las ampliaciones de la empresa, las inversiones de capital, la amortización de deudas y las reposiciones, son otras tantas maneras de mejorar o ampliar el patrimonio.

Es necesario pués - y así lo corroboró la jurisprudencia de la Corte Fiscal Nacional, citado por Strutz - pero que un desembolso hecho por el contribuyente pueda deduirse como gasto de adquisición, que ese desembolso no haya valorizado la unidad económica - empresa industrial, comercial, edificio, explotación agrícola- en que se lo haya aplicado.- Es decir, que no sea deducible el exceso del valor de esa unidad al final de período sobre ~~menos~~ su valor inicial (disminuido en las amortizaciones por desgaste) por cuanto constituiría una valorización de la unidad económica. No será deducible p. ej. el precio de adquisición de sencillos objetos, ~~que~~ cuantos su finalidad sea la adquisición -seguridad y conservación de la renta, que no se hayan consumido

durante el período y pueden dar origen a una mayor renta en el período siguiente. Tratándose con respecto a este punto, uno de los más difíciles es la determinación de lo que es imposible, que, si teóricamente este principio no admite objeción, del punto de vista de la técnica impositiva es poco menor que irrealizable, y que las autoridades fiscales acordán usar de un criterio más amplio, autorizando las deducciones del valor integral de los objetos adquiridos y usados el año anterior, para la obtención, seguridad y conservación de una mayor renta, aún cuando no se hayan consumido y pudiendo el contribuyente seguir sirviendo a su objeto. Esto, siempre que no se trate de inversiones extraordinariamente elevadas, de acuerdo con lo establecido en la vidailiaria se considerarán como inversiones de capital. Se implica por lo demás tal deducción la agra un perjuicio grave para el Fisco, pues en el año o años siguientes el contribuyente no podrá hacer deducir como gastos las amortizaciones de esos objetos, cuyo valor ha sido ya desmejido de una sola vez.

La circunstancia característica a que en definitiva deberá atenerse para autorizar la deducción de un gasto adquirido, es que sea de los que se reproducen periódicamente en el proceso productivo.

Establecido ya el concepto general de los gastos de administración, examinaremos ahora algunos de los que la ley enumera expresamente como tales.

Con respecto al punto a) del inc. 1 : los impuestos reales así como aquellas cargas públicas y privadas legales que constituyen gastos de explotación o de administración, tratarse de los impuestos vinculados a determinada fuente, y que contin-

78

tuyen un gasto necesario para la obtención de la renta; no se deducen desde luego y lo establece expresamente el art. 15 inc. 4, el impuesto a la renta ni los otros impuestos personales, que no tienen carácter de gastos de adquisición.

En cuanto a los seguros, deben también estar vinculados a determinada fuente y aparecer como gastos de administración de la misma para ser deducibles. De aquí que no sean deducibles los seguros que toma el contribuyente contra incendio, robo, etc., "de su hogar", pues estos constituyen un gasto doméstico, en consumo (véase inc. 3 art. 15), y no un gasto de adquisición.

En lo que toca al punto d), es interesante advertir que la ley considera con toda justicia como gastos de adquisición y no como consumo los gastos -necesarios bien entendidos- de traslado del contribuyente de su domicilio a la oficina o al taller.

Acorta del punto e), cabe hacer notar con frustra que estas mayores expensas domésticas ocasionadas por la actividad de la esposa fuera de su casa, con un concepto intermedio entre los gastos de adquisición y los gastos domésticos, que en rigor no debieran deducirse; por su naturaleza son gastos domésticos, por su objeto al hacer factible la actividad lucrativa de la esposa, gastos de adquisición.

Pasando al inc. 2, nos encontramos en primer término con los intereses de las deudas, cuya deducción no requiere comentario. En lo que afecta a las rentas y cargas permanentes soportadas por el contribuyente, la ley expresa que deben fundarse en una "obligación especial", no en normas jurídicas comunes a todo los individuos. De aquí que los "alientos" prestados por el contribuyente a una persona a su cargo no sean deducibles por reposar en una obligación general.

La deducción de los primos de seguro de vida sólo ha sido autorizada por la censura de Julio 20 de 1922, que equiparó así a los depósitos en caja de ahorro (que también se deducen) a las cuotas pagadas por aquél concepto, que son también una socialidad del ahorro.

La ley se propone con esta reducción fomentar el ahorro modesto, y no abrir una puerta a la evasión fiscal; de ahí que fije un monto máximo deducible y exija tanto para los depósitos en caja de ahorro como para los seguros de vida rigurosas garantías de que luego no se los desnaturalizará.

Como impresión de conjunto puede afirmarse que las deducciones establecidas por la ley realizan suficientemente los postulados de la ciencia financiera y que se inspiran en elevados principios de política social.

DETERMINACION DE LA RENTA IMPONIBLE.

En las páginas precedentes hemos tenido ya ocasión de ver los elementos que ~~forman~~ bajo el régimen de la ley ~~actual~~ actual se toman en cuenta a los efectos de la determinación de la renta imponible.- Las entradas las analizamos en el capítulo de "las categorías de renta", y las salidas en el de "deducciones".

Pero en los capítulos hasta aquí estudiados, la ley se limita al mero enunciado de los sumandos y minuendos computables. Al quanto a la manera de computarlos ha preferido tratarla en capítulo aparte, que denominó de "determinación de la renta imponible".

Es claro que muchos de los elementos que integran la renta no requieren normas especiales de cómputo, pues van implícitas en el simple enunciado, y el mismo capítulo de la ley que entramos a estudiar no tiene porqué referirse a ellos.

Para otros sí ha sido necesario establecer métodos particulares de cómputo - la técnica de su cómputo, diríamos- porque su ausencia daría lugar a una aplicación anárquica del impuesto.- Es cierto que el Acuerdo reglamentario podría ~~prescribir~~ haberles suplido, pero cabe advertir que los métodos de cómputo establecidos por la ley en mismo su capítulo de "determinación de la renta", no son siempre una mera elaboración técnica del concepto de la renta adoptado por la ley, sino que en ocasiones aún alteran este concepto fundamental. Así, estable normas distintas para el cómputo de la renta del comercio y la industria, según que el contribuyente lleve libres o no, normas que trazan con distinta amplitud la renta imponible.

También en este capítulo, al prescribir las normas para la determinación de la renta, la ley las refiere a las distintas fuentes. No las trata, empero, en el mismo orden, ni siquiera las

81

las tratará todo; así, en lo que respecta al cálculo de las rentas provenientes de la inversión de capitales, no trae norma alguna, por ser elemental. En lo relativo a las rentas del trabajo, sólo prescribe la manera de calcular ~~que~~ las de los empleados públicos y castralísticos. Y en lo que toca a "las otras rentas" del art. 5, sólo establece normas para ~~que~~ la determinación de los beneficios de explotación.

Adelantadas estas aclaraciones, pasemos al estudio de las normas de cálculo de las rentas.

El art. 31 trata la determinación de la renta de los inmuebles, edificios e maquinaria en alquiler o explotamiento.

" " 32. De la renta de las explotaciones agrícolas y forestales, estableciendo métodos distintos de cálculo sobre que lleven o no libres comerciales.

" " 33. De los beneficios comerciales e industriales con la misma distinción anterior.

" " 34. De las rentas del "trabajo dependiente".

" " 35. De los beneficios contributivos de capacitación.

" " 36, 37 y 38. Son ciertas normas que deben tenerse en cuenta al establecer el cálculo de cualquier categoría de renta y que se refieren a las entradas dadas y a las entradas en especie, y precisan además el momento en que podrá computarse una salida cualquiera.

Vamos primero las normas generales de cálculo de los arts.

36, 37 y 38. *

Para que una entrada cualquiera se compute (art.36), es igualmente que el contribuyente la haya percibido ya o que todavía le sea debida. En este último caso sólo se dejará de computarla si su ingreso fuera deducible; si posteriormente entrese en el haber del contribuyente, se la computará como correspondiente al año civil en que entró.

En cuanto a las entradas susceptibles de acrecerse en dinero (37), como las entradas en especie, las mercaderías, la vivienda,

de, mantenimiento y prestaciones de servicios, se determinará su valor según los precios medios locales.

En lo que toca a los gastos (art.36), se los deducirán aun cuando todavía no hayan sido pagados.

Determinación de la renta de los inmuebles.- Por el art. 31 la renta de los edificios e terrenos alquilados o arrendados la constituyen el arriendo, más el valor de las prestaciones en especie o de otra naturaleza a cargo del arrendatario o inquilino y a beneficio del arrendador, así como los usos que el arrendador se haya reservado. - En cuanto a los edificios o partes de edificio ocupados o utilizados por el mismo contribuyente propietario, o que hayan sido cedidos gratuitamente al contribuyente, se computarán de acuerdo con el valor locativo local. El valor locativo de los edificios o partes de edificio utilizados por el propietario o usufructuario en una explotación agrícola o forestal, o en una empresa industrial o comercial, no se computará como gastos de explotación.

Determinación de la renta de las explotaciones agrícolas, comerciales e industriales.- El procedimiento es idéntico, para la determinación de las rentas de las explotaciones agrícolas y para la de las empresas industriales y comerciales variando también en uno y otro caso según que el contribuyente lleve libros o no. La diferencia está en que en el caso de llevar libros no se computan las variaciones en el valor de los inmuebles y si en el caso de llevar contabilidad, por lo mismo que la contabilidad registra, en el momento del inventario, todas las variaciones en el valor de los elementos que integran el patrimonio, incluyendo los inmuebles.

Debemos advertir sin embargo, que por el inc. 2 del art. 32, que trata de la determinación de las rentas de las explotaciones agrícolas y forestales, para éstas el beneficio de los libres sólo servirá de presunción de la renta, a la que las autoridades fiscales podrán o no atenerse. En cambio, en el caso de las explotaciones industriales y comerciales, ~~análogamente~~ el beneficio de los libres correctamente llevados deberá ser por el fisco como la renta real. La razón está en que no existe~~y~~ para la contabilidad rural una reglamentación propia, tan clara y precisa, como la que el Código de Comercio establece para los libres comerciales.

Alver bien, careciendo la explotación agrícola de una contabilidad ordenada en base a la cual establecer el beneficio neto, éste se determinará - según el art. 13- "por la confrontación de las entradas con las salidas, debiendo tenerse en cuenta la existencia y el valor de los productos, mercaderías y provisiones de la explotación, los edificios y afijos, así como el del capital invertido, al fin del año económico, frente a su existencia y valer al principio del mismo. A las entradas de la explotación ha de agregarse el valer de los bienes e prestaciones que el contribuyente ha extraído de la explotación para su uso personal o el de su familia u otros fines ajenes a la explotación."

Se computarán, ~~análogamente~~, según se desprende de este inciso y de acuerdo con el concepto de renta adoptado por la ley, el del "crecimiento neto del patrimonio", las variaciones en el valer de los bienes que integran ~~el patrimonio~~ la explotación, exceptuando sin embargo, y ya hemos visto en la pág... que en esta parte la ley no es consciente consigo misma, las variaciones en el valer de los terrenos.

Respecto al concepto de entradas de la explotación, son los que proceden del trabajo y capital invertido en la empresa, y no ofrecen mayores dificultades: sin embargo sólo que no se computarán como tales sino las que el contribuyente haya percibido con carácter definitivo, y no las que deba devolver o transferir a un tercero.

En cuanto a las salidas, ya sabemos que la ley las limita taxativamente.- sólo se computarán como salidas los gastos efectivamente realizados; de ~~según~~ aquí que no se deduzca el valor del trabajo ~~propio~~ propio si el trabajo gratuito de otros personas (miembros de la familia p.ej.),, por lo mismo que aquí no hay un gasto efectivamente realizado. - Es obvio que se incluirán también como salidas las amortizaciones por desgaste de los bienes efectuados a la explotación y la desvalorización de los bienes - a excepción, como ya se ha visto, del terreno - del mismo modo que, a la reciproca, ~~magistratura~~ registrase como entrada o en mayor valor de esos bienes.

Los métodos de valuación de los bienes, por causa de las trastornas monetarias, han dado origen a una copiosa legislación de enmiendas, por cierto efímera, que viene a modificar el texto primitivo de la ley. Son disposiciones transitorias con las que la el Piacé pretendió hacer frente al problema de la desvalorización monetaria; su expensión, excede de interés del punto de vista de nuestro trabajo.- Si hemos de referirnos a la enmienda de marzo 24 de 1920, que interpela en la ley el art.33a), motivada por las mismas trastornas monetarias, pero que conviene señalar por cuanto se aparta en un punto fundamental del concepto subyacente de la renta.

"Siendo conocida para los bienes constitutivos del patrimonio su precio de adquisición e costo de producción, e los efectos de la determinación de los beneficios de la empresa, se computará ese precio de compra e de fabricación, previas las amortizaciones por desgaste. Si el precio de compra e de producción supera el valor corriente, el contribuyente está autorizado a substituirlo por éste. En este último caso, el valor restante al fin de un año económico, debe asentarse como valor inicial del año económico siguiente."

La determinación de las rentas provenientes del trabajo.-

Las rentas del trabajo admiten numerosas deducciones por concepto de gastos de adquisición, que una cepicca jurisprudencial ha encargada de circunscribir.

El título de la ley que estamos estudiando, sólo da algunas normas - en su art. 34- relativas a la determinación de la renta de los empleados nacionales, estatales y municipales, los sacerdotes y funcionarios de la iglesia y los militares. Expresa que no se computan como entradas las sumas que el contribuyente percibe con indemnización de gastos ocasionados por el servicio, e la parte de ~~esta~~ su sueldo destinada a este fin, ni los viáticos.

Cuando el contribuyente goce de una vivienda de servicio se le ha de computar como entrada su equivalente, pero con reducciones equitativas, si la vivienda estuviese parcialmente afectada a las necesidades del servicio.

ANÁLISIS DE IMPUESTOS SOBRE LAS RENTAS EN EL PAÍS.

La legislación alemana - como por lo demás numerosas legislaciones extranjeras - no ha querido pasar por alto la observación diaria de que el consumo individual de varias personas es menor cuando viven en un hogar común que cuando viven aisladamente. El hecho de reunirse varias personas en una "economía doméstica" comporta un aumento de la capacidad contributiva, ya que, a un total de rentas igual corresponde un consumo menor, y la capacidad contributiva resulta, como es sabido, de la relación entre la renta y el consumo.

Por esta razón se ha introducido en la ley el concepto de "imposición de la economía doméstica". Por el art. 17 se asentará conjuntamente con las rentas del padre, las de los hijos menores que formen parte del mismo hogar, y por el 16 se asentará conjuntamente con las del espouse, las rentas de la esposa, a moins que vivan permanentemente separadas el uno del otro.

Y bien, el asiento global de las rentas de todos los individuos que integran la economía doméstica imparte desde luego un relieve del impuesto -justificado, como ya lo explicamos, por la mayor capacidad contributiva-, aumento bastante considerable si se considera la fuerte progresión de la tasa.

Es cierto que, adoptado el asiento conjunto, técnicamente no puede considerarse como en el caso del asiento individual, de las rentas, el mínimo de subsistencia de cada persona. Para aligerar el impuesto, la ley tuvo que optar entre otra solución las reducciones por cargos de familia, que estudiaremos en una la página..... Por lo pronto el legislador realiza su intención,

que es la de gravar diferencialmente - compensando la mayor capacidad contributiva - a la familia que vive en un mismo hogar y a aquella cuyos miembros viven dispersos.

Para llegar a la "imposición de la economía doméstica" o sea, el asiente global de las rentas de los distintos miembros de la familia, han debido hacerse ciertos escrúpulos de orden jurídico. Se dijo, en efecto, que el jefe de la familia puede no tener el usufructo de la renta del hijo: que en consecuencia no puede considerarse la renta del hijo como renta del padre ni afectar a éste a un impuesto sobre una renta que no le pertenece. Luego la ley, al prescribir el asiente conjunto de las rentas de los esposos, sólo se atiende a ~~que~~^{la} circunstancia material de convivir en el mismo hogar, prescindiendo de cuál sea el régimen legal de sus bienes, de separación o de comunidad, como no tiene en cuenta tampoco el que las rentas de la esposa provengan del ejercicio de su profesión o industria.

Perde sobre los escrúpulos jurídicos la primacía el hecho económico de la mayor capacidad contributiva de las rentas establecidas en un hogar común. Con respecto a la primera objeción: la de que no puede considerarse como renta del padre la renta individual no usufructuada del hijo, se le hace notar por lo demás que este caso es poco frecuente; y en lo que atañe al régimen legal del matrimonio, así como a la posible actividad independiente de la mujer, se le señala que el matrimonio es siempre una comunidad de vida y que de la comunidad doméstica resulta también la comunidad impositiva.

El asientoconjunto con las rentas del jefe de la familia que, por el texto legal, se limita a las de la esposa y los hijos menores, ha sido extendido por la jurisprudencia a las rentas de otras personas asociadas al hogar. Por resolución de la Corte Fiscal Nacional (11, pág.305), citada por Strutz,

"se asentará y declararán conjuntamente las rentas del jefe de la familia, de la esposa, de los parientes, cuñados, hijos adoptivos y pupilos menores asociados a la economía doméstica. Considerámonos como pertenecientes a la economía doméstica los hijos que viven fuera del hogar a los efectos de su educación y no se mantengan con sus propios recursos; no así los hijos que por voluntad de su representante legal vivan fuera de una mano permanente, pero cuya subsistencia se sostiene de sus rentas propias.

Si el asiento ~~conjunto~~ común de las rentas sufre una excepción cuando las rentas de la esposa y los hijos menores son rentas del trabajo, pero este mismo - por una razón puramente técnica, pues como veremos al estudiar la percepción del impuesto, en ese caso el impuesto no se aplica en base a la declaración, si o que es ya retenida por el empleador en el momento de pagar el sueldo o salario.-

TARIFAS DEL IMPUESTO.

Para el estudio de la tarifa del impuesto hemos de limitarnos más seriamente a la de la ley originaria, pues las tarifas posteriores, que representan un esfuerzo infructuoso y siempre reenviado de adaptación del impuesto a la desvalorización monetaria, son tarifas de emergencia en que los principios técnicos aparecen derrotados por el enemigo del momento. Igunas de ellas apenas se han puesto en práctica por muy breve tiempo; otras ni siquiera han llegado a aplicarse.

Hasta 1925, y a pesar de continuar las exacciones en aumento, se creyó en el recurso de la dilatación de los tramos. — en 1922 el tramo inferior de la tarifa gravado por la tasa mínima del diez por ciento se había ampliado ya a 400.000 pesos — pero en el tiempo que mediaba entre la sanción de la tarifa y el asiento del impuesto y entre éste último y la recaudación la desprecisión monetaria dejaba burlado una y otra vez al Fisco.

A fines de 1923 se comprendió por fin la insuficiencia de este recurso y se abandonó el régimen ordinario del impuesto a la renta (véase el capítulo que trata de la desintegración del impuesto), cuyas categorías para el año siguiente, 1924, se descomponen en otras tantas imprecisiones independientes.

En cuanto a la tarifa que haya de aplicarse en 1925, aún no tenemos noticia de ella.

Analizaremos pues la tarifa originaria, del punto de vista técnico y del de la posición fiscal que importaba.

Es desde luego progresiva, y fuertemente progresiva, en las altas rentas, de acuerdo con los términos dominantes en la política financiera al sancionarse la ley.

Quedaban exentas por ella, como mínimo de subsistencia las primeras 1.500 marcos de renta, mínimo no imponible este, que se ampliaba en 500 marcos por cada persona a cargo del contribuyente.- A partir de este mínimo exento pagaban al 1% los mil marcos siguientes aumentando la tasa en un uno por ciento por cada mil marcos sucesivos, hasta llegar al 60% secento por ciento como tasa máxima.

Ahora bien, el sistema de tarifa adoptado es el de la progresión por escala. De acuerdo con este sistema la tasa no se aplica al total de la renta, sino que la renta se considera formada por fracciones sucesivas de mil marcos, a cada una de las cuales se aplica la tasa correspondiente. Una renta imponible - esto es después de deducido de la renta total el mínimo de subsistencia de seis mil marcos por ejemplo, pagaba:

el 1%	sobre 1.000 marcos
" 2 "	1.000 "
" 3 "	1.000 "
" 4 "	1.000 "
" 5 "	1.000 "
" 6 "	1.000 "

es decir una tasa media del 3,5%.

Si bien la tasa llegaba pues al 60% para una renta imponible de sesenta mil marcos no impartaba ello una absorción fiscal del 60% de la renta, puesto que la tasa máxima solo se aplicaba a su fracción última. Ahora, a todas las fracciones de rentas que se agregaron posteriormente, ya se aplicaba la tasa uniforme del 60 secento por ciento, y es así que a mayor renta, la absorción fiscal se "aproximaba" cada vez más al 60% de impuesto, sin llegar por cierto nunca a él. A los diez millones de renta, el impuesto real importaba el 59,5%.

La tarifa ha sido considerada exorbitante no por el

por los contribuyentes heridos, cosa aún del punto de vista científico.

Llevaba esta tarifa, para una renta de 10 000 marcos, la tasa abarcada fiscal del 14,5%, para una renta de 100 000 marcos el 34,3%, y al 53, 3% para el millón. Se objetó, y con razón, que tan excesiva gravamen debía constituir un pedazo excesivo para la falsa declaración y el fraude, que no estaría en causa de las autoridades fiscales controlar.

Si estas dificultades no se produjeron, fué debido a que la apreciación monetaria encargóse de burlar al Fisco en la forma ya mencionada, redimensionando el impuesto, entre la época del establecimiento y la de la percepción, a un valor mínimo, reportado fíelmente por los contribuyentes.

Durante todo el tiempo de la desvalorización monetaria, las únicas rentas realmente gravadas fueron las del trabajo, en razón de que los sueldos y salarios satisfacían el impuesto en el momento mismo de su pago.

Mínimo de subsistencia y reducciones per caras de familia.

En la tarifa primitiva establecíanse que quedaban exentos del impuesto las primeras 1500 marcos por concepto de mínimo de subsistencia y cualquiera fuese el monto de la renta percibida por el contribuyente. Este último agregado, que parecería contrariar el concepto mismo del mínimo exento, que debe beneficiar sólo a las rentas más pequeñas, es sin embargo un error de la tarifa por excesos adoptada por la ley alemana.

En el texto primitivo de la ley autorizábase poca reducción de 1500 marcos sobre el monto de la renta neta, por concepto de

mínimo no imponible. Este ~~modo~~ procedimiento fué substituido en la enmienda de marzo 24 de 1921 por una reducción en el importe del impuesto, siempre que la renta no pasase de cierto monto. Debe aparecer en consecuencia de la tarifa el mínimo exento, quedando sujeta al impuesto la renta íntegra.

El mismo cambio de ~~procedimiento~~ procedimiento se observa con respecto a las reducciones por cargas de familia. En la ley primitiva se atenazaba el impuesto, aumentando los 1500 marcos de mínimo exento, en 500 marcos por cada persona a cargo del contribuyente, cuya renta no se contase aparte. Este beneficio, por el art. 26 también se reservaba a los hijos menores que percibían renta propia del trabajo, siempre que no hayan cumplido aún 18 o 17 años de edad.

Per la enmienda de noviembre 23 de 1922 se atiende a los cargos de familia autorizando una reducción en el importe del impuesto por ese concepto.

Punto de partida para el establecimiento del impuesto es la declaración del contribuyente (1), excepción hecha del impuesto VI, y menos que por falta de declaración se proceda a la imposición de oficio.

to a las rentas del trabajo, para cuya recaudación se sigue un procedimiento distinto, que precede de la declaración.

Antes de entrar, sin embargo, al estudio de la declaración y el cobro del impuesto mismo, vamos a referirnos a ciertas operaciones previas, de carácter general, que en cierto modo preparan el establecimiento del impuesto; aunque no lo impliquen necesariamente. Recuperada estas operaciones previas podrá luego haber o no lugar al mencionado establecimiento impuesto, pues ello depende de que ocurrían otras circunstancias.

Estas operaciones previas, como por lo demás todo el procedimiento - al contrario de lo que sucede en otras legislaciones, como por ejemplo la francesa y la inglesa - no están reglamentadas en la ley de 18 a la RG misma, la cual sólo contiene una que otras disposición, sobre que llamaremos oportunamente la atención.

El procedimiento para la aplicación del impuesto a la renta está mínimamente prescrito por el decreto reglamentario que se apoya, como decimos, no tanto en disposiciones de la ley de 18 a la RG misma, las bases legales del decreto han de buscarse en el "ordenamiento tributario", que establece el procedimiento en términos generales para cualquier impuesto. Es precisamente función de los decretos reglamentarios establecer del O.T. las disposiciones pertinentes, adecuándolas a las exigencias particulares de cada impuesto.

En entonces el Imp. O.R.T. el que circula las normas jurídicas del procedimiento y es por el decreto reglamentario del impuesto a la renta que se adoptan a él aquellas normas generales.

Adviértese que en consecuencia debemos contemplar en nuestra exposición dos series de hechos: la reglamentación detallada de la técnica del impuesto que se contiene en el decreto reglamentario, y los fundamentos de cada fase de esta reglamentación consignadas en el O.R.T.

Ahora bien, nos encontraremos en el curso del procedimiento, tal como lo reglamenta el decreto, con numerosas operaciones que se fundan, jurídicamente, en las mismas normas. Entendemos que nuestra exposición será más clara, si explicamos primero el procedimiento tal como resulta de la reglamentación del impuesto a la renta, ~~enunciando las principales fases y sus respectivas operaciones~~ y seguidamente con ilustraciones de los principios jurídicos en que se apoya y que trataremos en un capítulo aparte.

Adelantadas estas advertencias, entremos al estudio de algunas operaciones propias al hecho del impuesto mismo.

Lo primero de que la Dirección de Rentas ha tenido que tratar es la lista personal de los contribuyentes sujetos a su jurisdicción, o más exactamente, de los posibles contribuyentes, porque recién una fase posterior del procedimiento dirá si deben o no pagar el impuesto.

Es, en principio, la misma la encargada de ministrar la lista de contribuyentes, aunque el Ministro de Finanzas puede solicitar del Gobierno central que esta tarea sea encomendada a la policía u otras autoridades gubernativas, si así

lo creyera conveniente. De pues, con frecuencia, la policía quien componen estas listas, ya que por sus mismas funciones lleva rigurosos registros de todos los individuos que entran o pertenezcan en su distrito e salgan de él.

Cómo forma la comuna la lista de contribuyentes? Con la ayuda que el decreto impone a los propietarios de casa de habitación, a los jefes de familia o titulares de vivienda independiente.

Distribuye la municipalidad dos tipos de formularios. El primer tipo es llenado por el jefe de familia o titular de vivienda, que debe anotarse él mismo y a las personas que vivan con él: su esposa, hijos, personal de servicio e inquilinos suyos, gocen o no de renta o fortuna independiente. Anotará igualmente a las personas que sin vivir con él pertenezcan sin embargo a su familia, como los hijos que están estudiando fuera.

Contiene esta planilla, en sendas columnas, todos los datos necesarios para determinar oportunamente el carácter de contribuyente de cada una de las personas anotadas: su fecha de nacimiento, nacionalidad, si ha sido asentada ya, en qué año y dónde, su profesión y algunos otros datos que pueden servir posteriormente al contralor de la declaración: si tiene entradas aparte de su profesión, dónde trabaja, si se alquilan piezas.

Estas planillas son entregadas por los jefes de familia o titulares de vivienda al propietario de la casa, que a su vez las entrega a la municipalidad, acompañando el segundo formulario mencionado en que certifica que aquellas planillas contienen a todos los habitantes del fundo.

Ambos formularios deben referirse al 10 de octubre para que las autoridades comunales puedan ir preparando holgadamente la lista de contribuyentes, que presentará luego a la Dirección de Rentas.

Dispone, en efecto, según acabamos de verlo, de los datos necesarios para establecer el carácter de contribuyente de las personas. Confeccionan la lista anotando separadamente a cada contribuyente, indicando también las personas a su cargo, ya que ello es esencial para la determinación del impuesto que haya de pagar.

Una vez realizado este sense y siempre que la Dirección Estadual de Rentas consienta en ello, podrá no repetírselo por un término de 5 años, limitándose en este caso el censo anual a establecer las variaciones producidas.

Además de la lista de contribuyentes ya estudiada, la comuna deberá preparar otra de las personas no domiciliadas en su jurisdicción pero que tengan allí inmuebles propios o arrendados o empresas comerciales o industriales. Pueden interesar estos datos a la administración fiscal en el caso de personas residentes fuera del país, que, como sabemos, quedan sometidas al impuesto sobre la renta de los bienes que posean en él, o de personas que, domiciliándose en otro punto del país y que en consecuencia son asentadas por otra dirección de rentas, pudieran omitir la declaración de las rentas de estos bienes.

Por su parte, las autoridades militares y policiales deben comunicar a la dirección de rentas la nómina de las perso-

nas alejadas en cuarteles u otros locales de su dependencia.

Las cajas de jubilaciones, pensiones, seguros, etc., situadas dentro de su jurisdicción, les remitirán la lista de los beneficiarios, que encontrándose fuera del país hayan percibido durante el año anterior cuotas o subvenciones periódicas, pues, como sabemos, las cajas deben retener el impuesto al efectuar los pagos, y transferir su importe a la Dirección de Rentas.

En esta forma la Dirección de Rentas entra en posesión de la nómina íntegra de todos sus contribuyentes, la excepción de los que perciben sueldos o salarios, pensiones, etc., inferiores a determinado mínimo, pues estos no se asientan - que inscribirá en la primera columna de la matriz (Hauptsteuermatrix), para asentar oportunamente en columnas sucesivas su renta e impuesto.

El art. 39 establece la facultad del Ministro de Finanzas de determinar, con asentimiento del Consejo Federal, bajo qué circunstancias el contribuyente debe hacer declaración de su renta y qué elementos debe mantener. A fin de evitar omisiones el art. 40 establece para toda persona la obligación de manifestar a pedido de la D.º de R. si ya ha sido asentada para el año en curso. Finalmente, por el art. 40 se obliga a los empleadores, a las personas jurídicas y sociedades de toda especie, así como a las autoridades de las reparticiones públicas a comunicar a la D.º de R., con las formalidades que establecen el decreto ministerial, el nombre, empleo y domicilio de todas las personas empleadas a salario, sueldo u otra forma de remuneración por un tiempo mayor de dos meses, y los nombres de los beneficiarios en el caso de las cajas de jubilaciones, pensiones, seguros, etc..

Desta obligación de comunicar la nómina de las personas que percibían rentas del "trabajo dependiente" (denominación genérica de todos los pagos precisados) es de la mayor importancia si se considera que, como ya lo expresamos antes, para las rentas de esta categoría la ley se aparta del procedimiento general de declaración y asiente, si las tales rentas no pasan de cierto monto.

Como dijeronos al comenzar el capítulo, la determinación de la renta se inicia con la declaración del contribuyente. La

declaración es exigida por la misma ley de impuesto a la renta (art. 39-41) y es ésta una de las escasísimas normas de procedimiento que estatuye, aunque ciertamente una mera repetición

La "matriz" (Hauptsteuerliste) puede considerarse el libro fundamental en la técnica del impuesto. Es en él donde van a inscribirse los resultados esenciales del procedimiento: la lista de todos los contribuyentes sujetos a la competencia de la Ddir. de Rentas, las personas que al contribuyente tenga a su cargo en cuanto importen reducciones del impuesto, la renta imponible asentada, el monto del impuesto debido, la fecha de su comunicación a la caja fiscal.

El decreto reglamentario establece que quedan ~~los~~ obligados a declarar su renta una vez que se haya publicado aviso en ese sentido (por los diarios generalmente), todos los contribuyentes, a excepción de aquéllos cuyas rentas no alcancen a cierto límite que podrá establecer el Ministerio de Finanzas, pero aún estos últimos deben declararla si fuesen especialmente invitados por la Ddir. de Rentas.

Dentro del término indicado en el aviso público, que es por lo común el mes de febrero, la declaración debe entregarse escrita, en los formularios que suministra la Ddir. de Rentas, o hacerse verbalmente ante supleido autorizado, que en tal caso llenará el formulario en presencia del contribuyente.

El formulario de declaración contiene una manifestación de que es hecha de buena fe, "a ciencia y conciencia" y debe ser firmada de pulso y letra del contribuyente. Si la declaración se hace verbalmente ante el funcionario de la Ddir. de Rentas, será firmada por éste y el contribuyente.

En concordancia con las disposiciones de la ley de impuesto a la renta, el esposo declara conjuntamente con la suya, la renta de su esposa, a menos que la de esta última sea renta de tra-

bajo ganado en una empresa distinta a aquella en que trabaja el marido. Las declaraciones de los menores e incapaces cuya renta según la ley debe asentarse independientemente es hecha por el curador, el tutor o el padre (la madre, en caso de ejercer ésta la patria potestad). Los asentos pueden haber formulado su declaración por apoderado, debiendo en tal caso agregar-se a la declaración el poder. La declaración de la renta de un contribuyente fallecido después de comenzado el año civil pero antes de haber declarado su renta, debe hacerla el albacea testamentario o administrador de la sucesión, o los herederos en su caso.

Explicado ya quiénes deben declarar, en qué época y bajo qué formalidades, entremos ahora al contenido de la declaración de rentas.

Dijimos en la pág... que si bien la ley formula un concerto de renta distinto al tradicional de "renta regular de fuentes permanentes", a los efectos de la declaración se precisa a establecer categorías o fuentes de renta, por cuanto éste era la única manera de aplicar con claridad a cada categoría las deducciones fundadas en su naturaleza peculiar y además porque con ello se facilitaba enormemente la tarea de controlador de los funcionarios fiscales, que con alguna experiencia podrían de un golpe de vista juzgar de su más o menos verosimilitud.

El formulario de la declaración distingue en consecuencia: rentas de la propiedad inmueble, de empresas industriales

y comerciales, de la inversión de capitales, del trabajo y rentas de otro origen. En el capitalo y sobre la determinación de la renta imponible vienes que el criterio adoptado por la ley para el cálculo de la renta neta varía. Así en lo que respecta al primer rubro, propiedad inmueble, corresponde hacer una primera distinción entre inmuebles aplicados a la producción agrícola y forestal e inmuebles aplicados a otro objeto(casas de habitación, paredes arrendadas para propaganda, etc. etc.). Y aún dentro de las explotaciones agrícolas y forestales entre las que llevan libros arreglados a ley y los que no los llevan. En punto a las utilidades comerciales e industriales también varía la manera de determinar la renta neta según que se llevan libros comerciales o no. Hay también nodos especiales de cómputo para las rentas del trabajo así como para los beneficios de especulación (comprendidos en el rubro de mismo "rentas de otro origen").

Separando entonces el formulario claramente estas categorías y exige para cada una de ellas los elementos en base a los cuales se determina su renta neta. Calculada la renta neta de cada categoría y obtenido su monto total, indica el formulario las deducciones generales -es decir ,que no cabe imputar a una fuente particular - que también hemos estudiado ya.

No hemos de volver a explicar aquí los procedimientos de cómputo ni las deducciones particulares correspondientes a cada categoría. Daremos solamente que en el caso en que la renta neta sea el beneficio de los libros comerciales (em-

presas comerciales, industriales y agrícolas que los lleven), debe agregarse a la declaración la copia del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias, y que, cuando se trata de rentas que sólo pueden determinarse por vía de estimación (empresas agrícolas, comerciales, industriales que no lleven libros) el contribuyente puede proceder él mismo a su estimación, debiendo agragar al final del formulario los hechos en que se funda.

Aunque bastaría con lo dicho al explicar los métodos de determinación de las rentas netas (pág.....), creemos oportuno agregar en el apéndice el formulario de la declaración, por constituir éste una suerte de sinopsis de aquellos métodos, harto complicados por cierto.

Establece el decreto la obligación de los empleadores, autoridades de reparticiones públicas, cajas de jubilaciones y pensiones, seguros, etc., de enviar oportunamente a la Dirección de Rentas, aparte de la lista nominal de contribuyentes a que ya nos hemos referido, una planilla con los pagos efectuados a todas las personas que hubiesen trabajado bajo sus órdenes el año anterior, por un tiempo no menor de dos meses. Pero puede la Dirección de Rentas - y así se hace en la práctica -decretar que esta planilla se limite a aquellas personas que hubiesen percibido un salario, sueldo, pensión, etc., superior al monto mínimo fijado por el ministro de Finanzas para que haya lugar a la declaración. El objeto de estas listas de salarios es precisamente suministrárselas a la

D. de R. la nómina de los individuos que ganen sumas superiores a aquél mínimo y que pudieran tratar de eludir la ~~demandar~~ declaración como percibiendo salarios inferiores. Para los ~~grosos~~ salarios inferiores al mínimo no hay declaración ni asiento -los gastos administrativos no guardarian proporción con el rendimiento.

La ley ha considerado suficientemente seguros los procedimientos adoptados para la percepción del impuesto a estas pequeñas rentas :la estampilla fiscal y las transferencias (véase pág...) limitándose a un contralor a posteriori.

Contralor fiscal de la declaración.

Ya en posesión de la declaración del contribuyente ,la D. de R. procede a su examen, que será de forma y de contenido. Las declaraciones que no observan los elementos de forma esenciales: las que carezcan p. ej. de la manifestación ~~susodicha~~ de ~~de~~ buena fé, o que ~~los~~ falte la firma, o que no separen debidamente las distintas categorías de rentas, no se consideran como tales. Debe advertirse al contribuyente la deficiencia, invitándolo a salvarla en breve plazo.

Una vez que la declaración responda a las exigencias de forma, la D. de R. entra al examen y contralor de su contenido.

Debemos advertir aquí que la D . de R. cuenta ya con numerosos elementos de confrontación, informaciones sobre la fortuna y renta del contribuyente (1)

(1) El art. 45 del Decreto prescribe que para todo contribuyente cuya renta deba asentarse, se formará una carpeta individual en que se reunirá toda la documentación que le atañe, como las declaraciones de renta, el informe municipal, avisos, ~~muchas~~ solicitudes, otras comunicaciones de importancia.-

La reunión de estas informaciones no constituye parte todavía de la imposición misma, sino que corresponde a la "fase previa" del procedimiento. Si bien el decreto reglamentario no hace tales distingos, creemos conveniente, a los efectos de una mayor claridad en la exposición, siguiendo a los tratadistas de derecho impositivo, que se inspiran para ello en razones metodológicas, definir aquí la ~~fase~~ fase previa como el conjunto de operaciones que, sin dar origen de por sí a la imposición, pueden sin embargo facilitarla en el momento oportuno.

Reanudando la exposición, cuenta ya, como decíamos, la D. de R. con una serie de elementos previos con que podrá confrontar la declaración.

Entre otros, la "información municipal" sobre la renta del contribuyente .- Trátase aquí de una colaboración de entidades públicas de orden nacional -las D. de R.- y estadal, -las comunas. De aquí que para exigir tal "información" a los municipios, la D. de R. deba antes recabar la conformidad del gobierno del Estado. Puede referirse ~~a~~ la "información a todos los contribuyentes o a los contribuyentes de determinado grupo (p.ej.: agricultores, propietarios de inmuebles, comerciantes, industriales), exceptuando naturalmente a los contribuyentes sujetos ~~a~~ sólo a la deducción del salario, puesto que para éstos basta la información suministrada por su empleador".

La D. de R. prepara a los efectos de la "información municipal" un cuestionario, en el cual deben limitarse, como es lógico

a aquellos puntos de que efectivamente haya menester para estimar la renta de los contribuyentes y respecto a los cuales la comuna esté en condiciones de informar, sea porque resulten ya de las actas, libros y documentos de la administración communal, o porque pueda obtenerlos sin mayor dificultad.

Puede, a estos fines, la municipalidad entrar en contacto con el contribuyente mismo o con otros "informantes", e interrogarlos de manera adecuada sobre los puntos esenciales al impuesto a la renta, usando para ello de las facultades de la administración fiscal, delegadas para el caso en la comuna.

Obtiene por esta vía la D. de R. una copiosa información acerca de cada contribuyente. Los formularios corrientes usados para la "información municipal" se refieren a los inmuebles afectados a la explotación agrícola, ya sean de propiedad del contribuyente o usufructuados o arrendados por él, indicando en este último caso el arrendamiento que paga, la superficie, clases de cultivo, animales y aves, etc., entradas por venta de maderas, fruta y miel, y otros productos de la granja; a los edificios, enumerándose e indicando los alquileres que el contribuyente perciba, así como el valor locativo legal de los edificios e partes de edificio ocupados por él; a las empresas industriales y comerciales: género de la empresa, su magnitud y personal ocupado; rentas del trabajo (sólo a las entradas por este concepto, respecto a las cuales no se sigue el procedimiento especial de imposición ya conocido) debe informar la municipalidad, en cuante pesen los datos respectivos, sobre el monto de las rentas de las profesiones liberales, de los administradores de bienes, de los ejecutores

testamentarios, participaciones de los directores de sociedades anónimas, etc., en los beneficios; rentas de capitales: lo que la municipalidad pueda averiguar de su existencia y monto; otras rentas, es decir, no pertenecientes a las categorías anteriores, que según las averiguaciones de la municipalidad, haya percibido durante el año civil el contribuyente, su esposa e hijos menores.

En el mismo formulario, la municipalidad debe informar también sobre las deducciones que, según sus averiguaciones, corresponda hacer; intereses de deudas, seguros de enfermedad, accidentes, invalidez, etc., y finalmente, establecer "a ciencia y a conciencia" y en base a sus comprobaciones y averiguaciones, el monto probable de la renta imponible.

Como hay otras circunstancias relacionadas con la persona del contribuyente que pueden dar origen a reducciones del impuesto a su remisión, la municipalidad informa también sobre las cargas extraordinarias que aquél pueda soportar por concepto de mantención y educación de los hijos, prestación civil de alimentos, endeudamiento e erogaciones domésticas elevadas por actividad lucrativa de la ~~mujer~~ esposa.-

La colaboración municipal en la aplicación del impuesto es, como se ve, amplísima, y es natural que así sea, puesto que las autoridades municipales, en virtud de sus mismas funciones, que las ponen en contacto diario con el contribuyente, disponen de la mayor cantidad de información sobre él.

Con todo, la oficina de la D. de R. encargada del control de las declaraciones cuenta aún con otros elementos de confrontación. Como sabemos, por la organización fiscal ade-

tada a raíz de la ré reforma de 1919-20, converge en la Dirección de Rentas la administración de todos los impuestos nacionales, sin excepción. Obra pues en sus distintas oficinas numerosos datos sobre el asiento y la recaudación de impuestos a cargo del contribuyente de los que puede inferirse la existencia de rentas y su probable monto. Tales el impuesto a las sucesiones, el impuesto especial a la renta de capitales, el impuesto al patrimonio y otros. Las oficinas respectivas comunican entonces a la de centraler de las declaraciones estos elementos, que se incorporan a la carpeta del contribuyente.

La D. de R. examina la declaración del contribuyente, confrontándola con los elementos precisados. Si de este examen surgieran dudas sobre la exactitud de la declaración, la D. de R. se dirigirá al contribuyente pidiéndole aclaración de los puntos dudosos dentro de un plazo prudencial. Las aclaraciones, por regla general deberán darse por escrito, aunque la D. de R. puede disponer la comparecencia personal del contribuyente. Expressa el Decreto que han de evitarse las observaciones mezquinas y aquellas cuya resultante probablemente no guardaría percepción con el trabajo y los gastos ocasionados.

Las más de las veces la declaración y las informaciones complementarias suministradas a demanda de la D. de R. por el contribuyente, serán base suficiente para el establecimiento del impuesto. Si con todo aún tuviera sus dudas, la D. de R. podrá proceder al examen de los libros y documentos del deudor, ya sea en el domicilio o sede comercial de éste, o pidiéndole su exhibición en las oficinas fiscales.

Sólo en caso de que todas estas medidas de inteligencia directa entre el contribuyente y la autoridad fiscal no alcancen a disipar las dudas, la D. de R. recurrirá a terceros, particulares y reparticiones públicas, por informaciones, exhibición de libres y documentos, peritajes, etc..

Finalmente, cuando todos estos recursos no bastasen a determinar la verdad, pedrá exigir manifestaciones juradas del contribuyente y de los terceros obligados por ley a informar.

Debe, naturalmente, la autoridad fiscal tratar de establecer la "verdad", pero si todos los medios juntos de que dispone para su averiguación no diesen resultado, necesariamente ha de conformarse con una aproximación a la verdad. En tal caso sólo queda la evaluación administrativa a que volveremos a referirnos brevemente al hablar de la imposición de oficio.

Determinada, de la manera que acabamos de ver, la renta del sujeto, la D. de R. somete la declaración, junto con las conclusiones de su examen, a la Comisión fiscal, que es la que en definitiva resuelve el asiento de la renta y del impuesto, que se inscriben enseguida en las columnas respectivas de la Matriz.

A fin de descargar la labor de la Comisión fiscal, la D. de R. puede hacer examinar antes todo el material por algunos miembros de aquella, pudiendo ésta vez citar, en esta fase del procedimiento, al contribuyente, peritos, representantes del gremio a que el contribuyente pertenezca, etc.. Ya listos estos trabajos previos, debe citar la Comisión, a

tiempo para que el asiente pueda decretarse el fin de mayo a más tardar. El presidente de la Comisión somete a esta todos los elementos apertados para la determinación de la renta, a excepción de aquellos que la ley expresamente establece que no pedrán serles sometidos (contabilidad y documentos). Es en base a ellos que la Comisión fija la renta imponible, que se asienta en la matriz.

Impesición de eficie.

Si después del aviso público el contribuyente no presenta en el término debido su declaración - que de presentarse es el punto inicial del asiente - la D. de R. le invitará individualmente a declarar, y si aun entonces la declaración no fuiese presentada, procede la impesición de eficie; procede también la impesición de eficie cuando la declaración sea insuficiente y el contribuyente no hubiere declarado a satisfacción los puntos dudosos.

Consiste la impesición de eficie en la avaluación administrativa de la renta imponible. Habrá también valuación administrativa en caso de que las bases de la impesición no hayan podido determinarse - p.ej. la pérdida de los libres en un incendio, o cuando el contribuyente mismo haya declarado su renta por vía de estimación.

Para proceder la estimación, la D. de R. cuenta con todos los elementos que ya hemos analizado al estudiar el centraler de la declaración; puede citar al contribuyente, pedir la exhibición de sus libres y documentos, interregar informante pedir peritajes, tasaciones, en una palabra, usar de todos los derechos que la ley le acuerda

Se advierte la conveniencia para el contribuyente de presentar dentro del tiempo fijado su declaración. La demora en su presentación puede determinar un recargo en el importe del impuesto de hasta un 10%. La falta de presentación, al dar lugar a la imposición de oficio, le lleva en una situación desventajosa, porque implica lógicamente una inversión de la prueba. En efecto, habiendo declaración, corresponde al Fisco probar su falsedad; en los casos de imposición de oficio, en cambio, incumbe al deudor que su renta ^{real} sea inferior a la renta calculada por la Dirección de Rentas.

Fundamentos jurídicos del procedimiento administrativo en la determinación de la renta.

De todo el procedimiento ~~regulador~~ administrativo a que la aplicación del impuesto a la renta da origen, el capítulo más delicado es sin duda el que se refiere a las facultades de que las autoridades fiscales se hallan investidas a los efectos de la determinación exacta de la renta de un contribuyente.

Desde luego, cualquiera sea el ~~imp~~ sistema de impuesto a la renta que un país adopte, no se conoce su aplicación sin que se acuerden al mismo tiempo a la administración fiscal los necesarios derechos de determinación de la renta ~~moral~~ o verificación de la declarada. Dejando a un lado sus formas primitivas, toscamente indicarias, no hay sistema de impuesto a la renta, por poco diferenciados que sean sus métodos, que pueda para todas las clases de entradas, sin excepción, prescindir de la declaración del contribuyente. En el mismo income tax inglés, caracterizado por la retención indirecta en la fuente, se ha debido recurrir a ella para las rentas de tal o cual origen, p.ej. las utilidades comerciales e industriales.

El controlor fiscal en su sentido más lato se extiende desde luego también a las rentas impuestas por vía indirecta, pero donde se manifiesta con más intensidad es en el controlor de la declaración del contribuyente. Es también éste el punto de vista más cómodo para una exposición sistemática de las facultades de la administración fiscal. Antes

empero, de somernos a ella, conviene repetir que los poderes de fiscalización de que las autoridades fiscales se hallan investidas, pueden usarlas también para el controlor de las rentas que según la ley no se declaran por imponérselas en la misma fuente: así p.ej. el derecho de pedir información al contribuyente o terceros, el Fisco puede usarlo también que hasta cierto punto en el sistema alemán se impone la f. para el control del impuesto a los sueldos y salarios, exigiendo a los patronos planillas de los salarios pagados, o la exhibición de su contabilidad, si lo creyere necesario.

Pero donde, como decimos, el controlor se manifiesta con más intensidad es en la declaración de la renta.

De aquí que en el sistema alemán actual, que da la definición más amplia de la renta imponible y establece en principio la declaración para todas las rentas (a excepción de las rentas del trabajo dependiente que no pasen de cierto monto, y en general de las rentas muy pequeñas, cualquiera sea su origen, que sólo se declaran a pedido especial de la Dirección de rentas), las facultades de controlor son también más amplias que en ningún otro sistema.

Es también este capítulo de la inquisición fiscal el que mejor revela las peculiaridades de un sistema cualquiera, considerado como expresión de las relaciones entre el individuo y el Estado, de la mentalidad tanto del contribuyente como del funcionario público y de las relaciones entre ambos.

Todo sistema basado en la declaración supone, es cierto, derechos amplios de controlor; en el régimen fran-

cos p.ej., donde el espíritu de las relaciones entre el funcionario y el contribuyente es bien distinto que en Alemania, se ha terminado por reconocer al agente fiscal, venciendo para ello poderosos obstáculos, el derecho de inspección de los libros y documentos del contribuyente, comprendiendo que de otro modo el impuesto sería ilusorio, pero no se ha creído admisible llegar hasta la interrogación de testigos. No así en Alemania. A pesar de las quejas suscitadas ya por el sistema inquisitorial del Einkommensteuer prusiano, las facultades de averiguación del Fisco no sólo no se han restringido, sino que por el Ordenamiento tributario se les ha dado en 1920 una base legal perfectamente elaborada.

Y es que la mentalidad alemana, resultado de una larga educación en lo que a las relaciones del Estado con el individuo atañe, autoriza cabalmente tales métodos. En un país donde el funcionario está a tal grado sompenetrado de su misión de instrumento del Estado - la corrupción administrativa sólo se conoció como manifestación lamentable de la postguerra - , y donde la actitud del individuo frente al Estado, pese a la influencia amarquizante de los antagonismos sociales, es la misma de disciplina y subordinación al "todo" y de inalterable confianza en el "funcionario", las soluciones del impuesto a la renta en este orden revisten naturalmente características concordantes.

Explicada ya en el capítulo anterior la técnica del procedimiento administrativo en lo concerniente a la determinación de la renta, entraremos ahora a señalar los principios

pios jurídicos en que el procedimiento se funda.

La obligación de los propietarios de casas, jefes de familia y titulares de viviendas independientes, de presentar a las autoridades fiscales - por intermedio, en este caso, de la comuna - las nóminas de personas que luego sirvieron a la confección de la lista de contribuyentes, fundada en el art. 177 del O.T..

Establece este artículo el deber de "información". La "información" no equivale precisamente al testimonio del procedimiento civil. Este último es, en principio, verbal. En cambio, el O.T. prescribe el deber de informar por escrito para todas las personas enteradas de hechos de interés para el Fisco; habla de "informantes", no de testigos. Pueden sin embargo, por excepción, las autoridades fiscales exigir la comparecencia personal del informante. El deber de informar se refiere no sólo a los individuos, sino también a los entes morales y autoridades públicas.

El deber de informar es más amplio aún que el de servir de testigo en el derecho común, implica también la exhibición de documentos - y no exenta de este deber el parentesco cercano (considerarse por el art. 178 parientes próximos los novios, los esposos (aún después de disuelto el matrimonio), los parientes en línea directa o por afinidad o en línea colateral en segundo y tercer grado o por afinidad en segundo grado) sino cuando la información pue-

de acorrerarle al contribuyente persecución legal penal.
expuso

Pueden los defensores y abogados, y los médicos en salvaguardia del secreto profesional; los sacerdotes por el secreto del confesionario, pero sólo tratándose de preguntas que comporten para el contribuyente peligro de persecución legal penal.

No rige en cambio a los efectos de la investigación fiscal, el secreto administrativo ni el bancario, pero sí el postal, telegráfico y telefónico.

El deber de información implica también la exhibición de los documentos y de los libros (1), pero la Dirección de Rentas, sólo con la autorización de la Dirección Estatal podrá exigir la exhibición de la contabilidad y los documentos que le sirven de base.

(1) Trátase aquí de la exhibición con motivo de la determinación de la renta, es decir, de las averiguaciones posteriores a la declaración; aparte de esto, ya vimos al estudiar la declaración, que cuando se trata de rentas que se determinan en base a los libros comerciales debe acompañarse balance y cuadro de pérdidas y ganancias.

Como un caso especial del deber de información se nos presentan los peritajes, legislados por el art. 188. En tanto que la "información" es exigible a cualquier persona, los peritajes lo son naturalmente sólo a los profesionales.

Hay, por fin, un deber de información ampliado, la "audita", que está impuesta por los artículos 191 y 192 a todas las ramas de la administración pública, nacional, estatal y municipal, a los escribanos, a las organizaciones gremia-

les y profesionales. Ya están estas sometidas al deber de información; pero la ayuda administrativa va más lejos, pues no se subordina a la condición a que está sujeto la "información": de que los datos pedidos se refieran al impuesto a cargo de un determinado contribuyente; puede referirse a grupos de contribuyentes.- Consiste la "ayuda" en el deber de administrar a la Dirección de Rentas todos los datos necesarios para el establecimiento del impuesto; de exhibir los registros, actas, documentos, siempre que - como es lógico - la Dirección de Rentas no pueda obtenerlos por sus propios medios. Están exceptuados del deber de "ayuda" los establecimientos bancarios nacionales y las cajas de ahorro, para los cuales sólo hay el deber de información: por jurisprudencia de la Corte Fiscal Nacional la Dirección de Rentas sólo puede pedirles extractos de cuenta de contribuyentes determinados. -Como corolario del deber de "ayuda" tenemos el deber de las autoridades fiscales de auxiliarse entre sí; así como el deber de todas las autoridades públicas y funcionarios de comunicar a la Dirección de Rentas todas las contravenciones a las leyes impositivas de que tenga noticia.

En cuanto al orden en que las autoridades fiscales han de usar de los medios de comprobación que acabamos de reseñar, está establecido por los arts. 207, 208 y 209 del O.T..

Sólo deberán pedir la exhibición de los libros

y su documentación, cuando los informes suministrados por el contribuyente (declaración y aclaraciones posteriores a ella) no fueren suficientes o hubiese dudas sobre su exactitud.

Si es la Comisión fiscal quien exige la prueba de los libros, papeles, balances, no puede examinarlos ella misma sino con consentimiento del contribuyente; la inspección se hará en este caso por intermedio de la Dirección de Rentas que informará a la Comisión de los resultados.

A terceros informantes recién se deberá recurrir cuando las averiguaciones precedentes, realizadas con el contribuyente mismo, no hayan dado resultado.

y al juramento de los informantes sólo cuando no queden otros medios de llegar a la verdad.

Aparte de los paritos, la Dirección de Rentas, puede utilizar en sus averiguaciones a sus empleados inspectores, así como a los representantes y empleados de las organizaciones gremiales a que el contribuyente pertenezca.

Para el caso de que la intervención de estos terceros pueda poner en peligro el secreto de los negocios o derivar de la intervención perjuicios comerciales, la ley reconoce al contribuyente el derecho de negarse a la exhibición de la contabilidad y la documentación en que está basada. Los terceros llamados a intervenir deben prestar juramento de discreción, comprometiéndose a no utilizar indebidamente los hechos de que por su intervención tengan conocimiento.

El secreto del impuesto, tanto para los funcionarios fiscales como para terceros, está desde luego salvaguardado por disposiciones rigurosas que se contienen en el capítulo de las penalidades del C.T..

No entraremos al estudio del procedimiento penal, que está encomendado en parte a las autoridades fiscales, en parte a ~~funcionarios~~ los tribunales ordinarios.

Distingue la ley entre violación leve y grave del secreto impositivo, considerándose grave la violación del secreto con ánimo de beneficiarse el autor de la violación ~~en perjuicio de la administración o de perjudicar al contribuyente.~~

El delito leve es castigado con multas de 3 a 10 000 marcos o prisión de hasta seis meses. El delito grave con multas de 3 a 100 000, prisión de hasta 5 años, e incapacidad de 1 a 5 años para el desempeño de funciones públicas,

PERCUSIÓN DEL IMPUESTO.

En lo que a los métodos de recaudación atañe, cabe oponer el sistema de la antigua ley prusiana de impuesto a la renta global, al de la ley inglesa, caracterizada por en la imposición en la fuente. De acuerdo con el primero el contribuyente satisface directamente a las cajas fiscales el impuesto debido; por el segundo, en principio el impuesto no entra a la caja fiscal sino indirectamente; en lo posible es retenido en la fuente, "stepped at the source"; por la oficina encargada del pago de los intereses de capitales, restándole los cupones; por el empleador, que le descontará de los sueldos y salarios de los obreros y empleados; por la sociedad comercial, que le deducirá de los dividendos distribuidos; por el inquilino o arrendatario, que satisface en el importe del impuesto la renta del propietario del inmueble. Son los intermediarios mencionados, los que satisfacen el impuesto al Fisco, a menos que tales intermediarios no existan, como en el caso de los agricultores, comerciantes, industriales que explotan expresso propios, las profesiones liberales, en que el contribuyente debe, como es natural, entenderse directamente con el Fisco.

(V) Esto a grandes rasgos, y para caracterizar un sistema frente a otro. De entrar al detalle de la ley inglesa veríamos p.ej. que no siempre el impuesto a la renta del trabajo es deducido en la fuente.

La recaudación indirecta presenta una serie de ventajas. Convence al Fisco porque reduce las probabilidades de evasión fiscal: en tanto que el contribuyente que paga directamente al el impuesto estará siempre tentado a blindarlo aunque sólo sea en parte, el intermediario no tiene porqué beneficiar indebidamente al contribuyente eximiéndolo del impuesto, de cuya percepción

ción íntegra es responsable a las cajas fiscales. Hace innecesaria la declaración en algunos casos en que para el contribuyente de escasa instrucción resultaría assez complicada: pensemos en el obrero puesto en trance al fin del año, de declarar el total anual de los distintos salarios semanales o quincenales que haya percibido. Luego, las deducciones se hacen cada vez que se paga el sueldo, salario, pensión, arriendo, alquiler, etc., es decir, que son periódicas y más fáciles de soportar por el contribuyente que si se hicieran de una sola vez al final de un período más largo, en base a una declaración simple de rentas.

Sin embargo, no deja la recaudación en la fuente de presentar también algunas desventajas. Por lo pronto, si es cierto que pueden efectuarse en la fuente las deducciones objetivas, por concepto de gastos de adquisición correspondientes a la fuente misma -en los alquileres paga el costo de las reparaciones, seguros contra incendio, etc.- no podrán deducirse en cambio las deducciones subjetivas: mínimo imponible, cargas de familia, seguros de vida, etc. (1) Estas últimas

(1) Hay excepciones: en el sistema inglés se admiten p.ej.: tales deducciones en el impuesto a las rentas del trabajo, retenido por el empleador, pero este por razones de mayor sencillez administrativas.

el contribuyente deberá solicitarlas a posteriori.

Si a esto se agregan las reclamaciones por devolución de retenciones exageradas o arrávesas, de que el contribuyente no puede reclamar antes de la retención, se advierte que el sistema de la retención en la fuente puede dar origen a un engoroso movimiento de liquidación final.

Tómese también, y no sin fundamento, que con la retención

ción en la fuente la traslación del impuesto no se verifique conforme a la intención del legislador; que el impuesto a los salarios, p.ej., se convierta en un nuevo impuesto a las empresas. Tal ha sucedido con el impuesto a los salarios bajo el régimen actual del Einkommensteuer alemán, que si en principio establece la percepción directa, para las rentas del trabajo dependiente ha adoptado la retención en la fuente.

Dejemos a un lado por ahora el procedimiento especial adoptado por la ley alemana para la percepción del impuesto a la renta del trabajo dependiente (es decir, el que se realiza al servicio de un empresario público o privado y asimilándose también las pensiones, jubilaciones, seguros, rentas no trasmisibles, etc.), que prescindir de la declaración, y veamos los pagos establecidos por la ley para todas las demás rentas, que se basan sin excepción en la declaración del contribuyente.

Modo de pago del impuesto establecido por la ley alemana.

A excepción del impuesto a las rentas del trabajo denominado "dependiente", que es retenido en la fuente por las casas, el empleador público o privado, el impuesto (global) sobre la renta que no provenga de aquella fuente, es satisfecho directamente por el contribuyente. Hemos explicado en otro lugar, y conviene recordarla aquí, que por el régimen actual de la ley de impuesto a la renta, el contribuyente paga en un determinado año el impuesto correspondiente a la renta obtenida en ese mismo año, no como en la antigua ley prusiana, sobre las rentas obtenidas el año anterior.

Exige la ley por su art. 42 anticipos trimestrales sobre el monto del impuesto; ahora bien, como ese monto no se conoce sino después de terminado el año, es decir, cuando se asiente la renta, los anticipos no pueden recaudarse sino sobre una renta presunta, y esa renta presunta es la del año anterior. Luego, cuando se haga el asiento de la renta del año mismo, será el caso de un ajuste de cuentas, o integrando el contribuyente (dentro de las cuatro semanas -según el art. 42- de notificárselle el impuesto correspondiente al año) lo que corresponda hasta cubrir el impuesto real y definitivamente debido; o devolviendo el Fisco lo que, por resultar la renta real inferior a la presunta, hubiera percibido demás.

Ahora bien, es posible que la renta real del año corresponda aproximadamente a la renta presunta que sirve de base a los anticipos; pero es también posible que en el curso del año la renta muestre disminuir considerablemente; y en este último caso no sería equitativo que se obligue al contribuyente a desembolsar cuotas excesivas; lo que aparte de la pérdida de intereses sería paralizar hasta el momento de su devolución dinero que le pertenece; a la inversa, si la renta real de un contribuyente visiblemente aumentara, no sería justo que pagase la misma cuota que otro cuya renta real se hubiese mantenido igual.

De aquí que cuando ya en el curso del año sea de prever cierta variación en más (carece de interés el monto mínimo del aumento establecido por la ley, pues se trata de cifras inflacionistas) la administración fiscal podrá aumentar proporcionalmente los anticipos pagaderos por el contribuyente; y cuando la variación sea en menos (establece también la ley cierta disminución mínima), deberá a solicitud del contribuyen-

te prorrogársale una parte proporcional de los anticipos.

Los pagos, por el art. 42 deberán hacerse con intervalos de un trimestre el 15 de febrero, 15 de mayo, 15 de agosto y 15 de noviembre, y como ya lo hemos expresado, la liquidación final es a principios del año siguiente, dentro de las cuatro semanas de notificado el contribuyente del importe del impuesto correspondiente a la renta real del año.

Para el caso de mora en los pagos precisados la ley establece multas de un 15% por cada mes de atraso, que se aumenta al 30% mensual, si la mora en que el contribuyente incurriese pasara de tres meses, pero estas disposiciones son transitorias y sólo se refieren a pagos vencidos desde el 31 de marzo de 1923 hasta el 30 de junio de 1924. Despues de esta fecha será necesaria una nueva reglamentación de los adicionales.

El impuesto a la renta del trabajo dependiente es pagado al Fisco por el empleador, las cajas de jubilaciones, pensiones, seguros, etc., que deben deducirle de los sueldos, salarios, jubilaciones, pensiones, etc., pagados y son responsables de su importe ante el Fisco.

Ha variado el procedimiento de estos pagos, que era en un principio el de las estampillas fiscales. El empleado, obrero, jubilado, etc., solicitaba en la municipalidad una libreta especial, que a cada pago de salario exhibía al patrón para que este pegase en ellas, imitilizándolas, estampillas fiscales por el importe del impuesto. Pero el mismo artículo que de esta manera reglamentaba el pago, autorizaba al ministro de finanzas a fijar otro procedimiento. Es lo que ha hecho en el decreto reglamentario de la ley sobre impuesto a las rentas del trabajo. Por este decreto los empleadores pagarán directamente o por trans-

ferencia bancaria a las cajas fiscales el impuesto retenido por ellos inmediatamente después de cada pago de salarios, debiendo registrar en fichas individuales los pagos correspondientes a cada obrero. En cuanto a las cajas públicas, deducen simplemente el impuesto, transfiriéndolo a la oficina fiscal recaudadora después de cada día de pago. Al fin del año extiende a cada contribuyente un recibo por las cantidades retenidas, enviando a la Dirección de Rentas una planilla de control.

Técnica interna de la percepción.-

La recaudación del impuesto está encomendada a la "caja fiscal", que es una de las oficinas de la Dirección de Rentas.

La base del procedimiento lo constituye el "Sollbuch", libro "de débitos", en que consta la deuda de cada contribuyente y la fecha de su vencimiento, permitiendo de esta manera el libro en cuestión fiscalizar su pago oportuno.

Es sencilla la teneduría del Sollbuch. Una vez determinada la renta por la Comisión fiscal ~~suma~~ e inscrita en su la matriz; sirve como renta presumtiva en base a la cual se cobran los anticipos. Es comunicada a la Caja fiscal, donde se la inscribe en el Sollbuch junto al nombre del contribuyente, indicando también la fecha en que fue comunicado el monto provisional del impuesto debido. -Inscrita la suma debida, deben anotarse debajo de ella todas las rectificaciones y alteraciones que sufra, así como su remisión total o reducción parcial cuando así se haya decretado, de manera siempre que se desprenda con claridad la suma exacta ~~suma~~ exigible, así como la fecha de su vencimiento y prórrogas que se concedan.

La Caja fiscal es responsable de que se hagan efectivos

oportunamente los derechos del Fisco, sea por recaudación normal o por ejecución.

Toda suma recaudada se anota en "libros de entradas"; de acuerdo con estos asientos se descarga la cuenta del contribuyente en el "Sollvuch".

Nos hemos referido en la exposición precedente a varias posibilidades que influyen sobre el pago del impuesto y que en consecuencia debemos tratar antes de cerrar el presente capítulo: hablamos de prórroga (comprendiendo en ésta los pagos parciales) de ejecución, nominación y reducción del impuesto. Ninguno de estos puntos se halla legislado en la misma ley de impuesto a la renta; las disposiciones de los decretos reglamentarios se apoyan en los capítulos respectivos de la Ley de Ordenamiento tributario (cuyo papel en el derecho impositivo alemán ya conocemos, véase pág.)que trata estas cuestiones en forma general y para todos los impuestos; es por medio de los decretos reglamentarios que se las adapta a cada impuesto en particular.

Así, en lo que respecta a la prórroga (y pagos parciales), el decreto reglamentario del impuesto a la renta en vigor, se apoya en los arts. 103 y 104 del O. T., que transcribe casi al pie de la letra. De acuerdo con ellas, la Dirección de Rentas puede prorrogar hasta un año la deuda del contribuyente (1).

(1) Para un tiempo mayor se requiere la autorización de la Dirección Estatal.

"cuando su recaudación representase una fuerza excesiva y la prórroga no ponga en peligro

los derechos del Fisco. Comptables se intereses del 5% por el tiempo de la prórroga y por regla general no se acordará ésta sino contra fianza". En qué ha de con-

sistir estos gastos lo establecen los arts. 109-119 del O.R.

En cuanto a la exención del contribuyente remiso, el decreto regl. establece sólo que las sumas que por esta vía se obtengan, en primer término cubrirán las costas, que naturalmente son a cargo del contribuyente. El procedimiento mismo de la ejecución está reglamentado en todos sus detalles y para todos los impuestos por el O.R.

Llegamos a la reducción y remisión del impuesto. Adviértase que no se trata de la remisión o deducción que pueda haber solicitado el contribuyente durante la preparación del asiento, por considerarla injusta o excesiva; sino de la reducción o remisión parcialmente granciable de un impuesto que el contribuyente reconoce justo pero que por determinadas circunstancias desgraciadas no puede pagar. Por el art. 108 del O.R. sólo el ministro de Finanzas está facultado a decretar la remisión o reducción parcialmente granciable. Puede no obstante delegar esta facultad, para determinados casos, en las Direcciones Estaduales y Direcciones de Rentas. Es indispensible para que la remisión o reducción no sea injusta, que la recaudación del impuesto, por las circunstancias especiales del caso, sea injusta. Por la misma razón podrá ordenarse la devolución o retención a cuenta de impuestos ya pagados.

Esta deliciosa facultad de los altos funcionarios fiscales supone en ellos un elevado concepto de su misión. Como es lógico, ha sido motivo de una reglamentación minuciosa (decreto del 29 de may. de 1923).

Cabe todavía otra forma de exención del Fisco al sobre del impuesto (art. 107); cuando la Dirección de Rentas estime que

que la ejecución no dará resultado a cuando los gastos de ella no guardaran proporción con la suma a recaudarse, y se tachar la deuda del contribuyente. Es un proceso administrativo interno que no excluye la recaudación posterior.

Queda la prescripción, como última circunstancia de las que pueden influir en la percepción del impuesto. Por disposición del O.T. es de 5 años para el impuesto a la renta a contar de la terminación del año civil en que el impuesto se hizo exigible.

LAS RECLAMACIONES DEL GOBIERNO EN MATERIA DE

IMPUESTO A LA RENTA

Es un principio jurídico ya indiscutido bajo el Estado de derecho contemporáneo, el de que todo acto administrativo es susceptible de revisión. En posesión trillada, empero, será más indispensable una revisibilidad amplia que en materia de administración financiera, en razón de constituir ésta una intervención del Estado en la esfera de la fortuna privada del individuo, que en general está substrajida a su actividad. Y no afecta en esta caso la actividad del Estado a un grupo más o menos limitado y homogéneo de individuos en quienes pueda suponerse cierta cultura y familiaridad con los recursos jurídicos a su disposición; el impuesto, por su misma universalidad, afecta a todas las clases sociales; de aquí que los recursos de defensa contra los actos administrativos arbitrarios deban ser de uso fácil, libres de formalismos excesivos y al alcance aún de los contribuyentes menos familiarizados con el derecho.

Veremos enseguida cómo, de acuerdo con estas ideas, las condiciones exigidas por la ley, tanto en la forma como en el contenido, son mínimas. Pero antes de entrar en el mecanismo mismo de las reclamaciones, anotemos algunas observaciones sobre la organización administrativo-contencional y las ideas en que ésta se inspira. Antes de mencionarse la ley de Ordenamiento Tributario -que es la codificación del derecho impositivo y a cuyas normas debemos retrotraer toda esta materia de las reclamaciones, puesto que la ley misma de la I.R.R. nada dice al respecto- se planteó la cuestión de si la protección del contribuyente debía confiarse a los tribunales ordinarios o si era más conveniente crear un aparato propio

de justicia administrativa.- Adviértase de inmediato que en las reclamaciones en materia de impuestos la discusión presenta casi siempre un cariz técnico y que muchas veces se ventilan cuestiones puras de derecho. En el antiguo derecho impositivo se hacia frecuente uso de la vía judicial común -que el el derecho estadual todavía hoy está en algunos casos a disposición del contribuyente. Pero el O.T. entendió, y con muy buen acuerdo, que el controlor de la actividad administrativa , por la índole misma de la materia, sólo podía ejercerse por jueces que fuesen al propio tiempo técnicos del impuesto, y es así que por el art. 227 excluye en forma terminante los tribunales ordinarios en todas las cuestiones atingentes a la aplicación de los impuestos nacionales.

Resalta ya en principio la creación de una justicia fiscal propia, para la organización de sus instancias debieron tomarse en cuenta algunas ideas fundamentales sugeridas por la naturaleza de la materia.

Se pensó ,en efecto, que el asiento del impuesto es una operación compleja que raras veces obtiene el beneplácito incondicional del contribuyente y en el cual las autoridades administrativas están por cierto propensas a equivocarse, sobre todo si se considera que en razón del enorme cúmulo de tareas, el primer asiento es a menudo sumario y superficial. Debia darse, en consecuencia, a las mismas autoridades subordinadas encargadas del asiento, la oportunidad de rectificar a solicitud del deudor los errores en que hubiesen incurrido. Hay de inmediato la reclamación a una instancia superior habría significado complicar aún más el procedimiento y contrariado además el principio de la "economía administrativa", de acuerdo con el cual sólo debe entrar en acción una autoridad superior, cuando la inferior no puede desempeñar ella misma una determinada función.

Se pensó además que sólo debía llegarse al juicio propiamente "contencioso", esto es, aparecer con carácter de partes ante una instancia imparcial el deudor y la Dirección de Rentas, cuando una revisión y ampliación del asiento efectuadas por la autoridad administrativa superior y fiscalizadora de aquella -la Dirección Estadual de Rentas- no garantizase eficientemente los derechos del deudor.

En concordancia con estos puntos de vista - y cuestiones ya estriktamente a las reclamaciones en materia de impuesto a la renta- la ley de O.T., al legislar sobre los recursos, imprime a éstos en lo posible un carácter administrativo, dando a las autoridades fiscales ocasión de rectificar ellas mismas sus actos, y sólo cuando sobre el material técnico emplea a predominar la discusión jurídica, o cuando el contribuyente no obtuviese el reconocimiento de su derecho por vía administrativa, le accuerda recursos de apelación ante cortes fiscales (las "cortes fiscales" y la Corte Fiscal Nacional, véase cap.) , tribunales imparciales éstos, ante los cuales el juicio de las reclamaciones asume un verdadero carácter contencioso, es decir, de juicio de partes entre el contribuyente y la autoridad fiscal que asentó su renta.

Las reclamaciones del contribuyente son necesariamente posteriores a la "notificación" del impuesto establecido a su cargo (1), pues

(1) Con una sola excepción: la "queja" (Beschwerde), que por dirigirse contra actos administrativos cometidos anteriores a la imposición misma, puede presentarse antes de la notificación del impuesto. Tales las protestas contra toda suerte de abusos en los procedimientos de la administración fiscal, como es frecuente que ocurrán en un sistema como el alemán, inquisitivo en alto grado. La "queja" se presenta verbalmente o por escrito ante la Dirección de Rentas; puede darse ocasión a "queja" todo "disponición administrativa" a excepción de las "notificaciones" del impuesto. En cuanto a las formalidades, son menos rigurosas aún que las exigidas para los demás recursos. La Dirección de Rentas examina la "queja" y si la estima fundada endereza el entuerto, de otra manera debe pasársela con todos los antecedentes a la autoridad administrativa superior, la Dirección Estadual de Rentas. Esta resuelve en definitiva, dando lugar a la "queja" o re-

chásandola y en general terminan allí los recursos del contribuyente. Sólo cuando el acto administrativo impugnado importe para éste un perjuicio pecuniario - como sería p.ej. una multa o la amanaza de una multa- le queda la vía contenciosa ante la "corte fiscal" y aún , en apelación, ante la "Corte Fiscal Nacional".

sólo con la notificación en forma nace la deuda del contribuyente hacia el Fisco (así lo prescribe expresa, aunque innecesariamente, el art. 41 de la leyde I.a la R., puesto que se trata de un principio establecido ya con carácter general por el O.P.

(continúa la nota de arriba)

Pero en general las quejas contra los actos administrativos no salen de la vía administrativa misma.- Estamos en presencia, como se ve, de una suerte de derechos de policía de la administración fiscal, subordinados en parte a la revisión y por ello hasta cierto punto peligrosos; correspondrá a la Corte fiscal Nacional prevenir mediante una adecuada jurisprudencia, los abusos administrativos, fijando normas sobre los procedimientos a seguir en la determinación de la renta.

Desde luego - y es este un principio general de derecho administrativo - el recurso que el contribuyente puede interponer por considerar que ha sido imuesto excesivamente o contra derecho, no suspende la recaudación del impuesto (a menos que las autoridades fiscales lo resuelvan espontáneamente así). Sólo puede dar origen a devoluciones de cantidades recaudadas.

Los recursos de que sucesivamente puede cebar mano el deudor son: la "revisión", la apelación ante las cortes fiscales, y la apelación ante la Corte fiscal Nacional.

El pedido de "revisión" (Einspruch), como su nombre lo indica y siempre que llene las condiciones de forma requeridas, determina un nuevo examen del asiento por la Dirección de Rentas y la Comisión fiscal que asentó el impuesto.

Si la D. de Rentas rechaza la "revisión" por razones de forma, debe comunicárselo al contribuyente. Si lleva curso, antes de someter la reclamación a la Comisión fiscal, se examinarán las observaciones formuladas por el deudor, pudiendo usar inmediatamente

en la revisión de los puntos dudosos, de todas las facultades, ya conocidas, que la ley le aguarda para la determinación y el asiento de la renta, pedir peritajes e informaciones a terceros, a las reparticiones públicas, organizaciones gremiales, recabar la exhibición de los libros y documentación del contribuyente, etc.

Da R. de Rentas someterá luego el pedido de revisión, junto con las conclusiones a que haya llegado en su examen, a la Comisión fiscal, que resuelva la reclamación en base a estos elementos. Puede también la Comisión, si lo considera necesario, iniciar nuevas averiguaciones sobre la renta del reclamante, así como citarlo a éste, disponiendo para ello de todas las facultades de la D. de Rentas, con la sola restricción del art. 208 del O.T., según el cual los libros, documentos, balances, no le podrán ser sometidos sino con el consentimiento del contribuyente. Si la Comisión hubiere menester de estos elementos de prueba, no podrá pues examinarlos directamente más sólo por intermedio de los funcionarios autorizados de la D. de Rentas.

Resuelto, favorable o desfavorablemente el pedido de revisión, debe notificarse de ello al contribuyente. La notificación es desde luego necesaria del punto de vista de las costas- sostenidas naturalmente por el reclamante en caso de decisión desfavorable - pues ya se ha visto que toda deuda hacia el Fisco (las costas en este caso) sólo nace con la notificación. A la inversa, indemniza el Fisco al contribuyente de los gastos, necesarios, que haya efectuado para llegar al reconocimiento de su derecho.

Podemos referirnos ya a esta altura de la exposición a las condiciones de fondo y de forma que deben observarse en el uso de cualquiera de los recursos autorizados por el O.T., pues salvo escasas variantes, que señalaremos en su oportunidad, son las mismas para la "revisión" que para los demás recursos.

Así, el término uniforme para la presentación de cualquier reclamo es de un año, a partir de la más tardía fecha de la notificación.

Puede presentárselos por escrito (también por carta o telegrama) y verbalmente, levantándose en este último caso el acta correspondiente. La presentación, sin embargo las apelaciones, se hace siempre en la oficina de la Dí de Rentas donde la disputa tuvo su origen.)

(L) Al presentarse en reclamación el contribuyente deberán hacerse conocidas las bases de la imposición, para darle así oportunidad de fijar su reclamación y san de denistir de ella a tiempo.

Lo que la ley exige del contenido de la reclamación: hasta que no se suscite el propósito del recurrente de que una administrativa se revise, pues la ley ha querido simplificar o posibilitar las reclamaciones. Hay más, por una disposición esa no invalida al recurso una equivocada designación numérica; ha penalizado el legislador que era función de los autores y no del público, llevar la reclamación por las vías que respondan.

pecto al contenido sólo exige que se exprese en síntesis lo que se impugna la decisión administrativa, detallando lo y pruebas en que la impugnación se funda.

de el contribuyente desistir de una reclamación ya presentada siempre que la decisión que sobre aquélla haya de resarcir no estuviera aún por todos los jueces y funcionarios que intervienen su estudio. El desistimiento implica desde luego que el contribuyente se queda con las costas.

Mas de hacer notar otro hecho de la mayor importancia:

si bien es el contribuyente quien inicia la revisión, una vez que ésta queda iniciada, la autoridad fiscal se adueña del procedimiento. No se limita el procedimiento a dilucidar los puntos planteados por el deudor, sino que es una verdadera ampliación o renovación del asiento, pudiéndose aportar a él toda clase de elementos y pruebas que hasta podrán empeorar la situación del contribuyente. Hay, empero, una restricción importante a la "reformatio in pejus" y es la del artº 241 del O.P.: "Sólo podrán utilizarse las pruebas en perjuicio del deudor si no se le hubiese dado oportunidad de participar él en audiencias en que se escuchó a informantes y peritos e al menos ocasión de rebatir las pruebas. En cuanto a la Corte fiscal Nacional, ésta no puede más que empeorar la situación del contribuyente.

De la/ decisión reciada en el pedido de "revisión", puede el contribuyente apelar ante la Corte fiscal, que es la primera instancia judicial ante que la Dide Rentas y el contribuyente aparezcan como partes - en otros términos: el juicio toma un carácter administrativo puro-, bajo las mismas formalidades ya conocidas. Vuelve a abrirse el procedimiento en toda su amplitud, tanto en el aspecto material como en el legal, pudiéndose aportar toda clase de pruebas y hechos nuevos.

Contra el fallo de la Corte fiscal queda como último recurso la apelación ante la Corte fiscal Nacional, que de esta suerte ejerce un controlor jurídico final sobre todas las "notificaciones" y aquellas resoluciones administrativas que admiten apelación.

En tanto que las Cortes fiscales, aparte del aspecto legal del asunto, aún entran a considerar sus bases materiales, ya la Corte fiscal Nacional se limita exclusivamente a su as-

pecto legal? Hay más para la apelación ante la Corte Fiscal Nacional, a la revisión en el procedimiento civil y penal. Si lo deseamos de desembocar en curso de derecho, la C.F.N. puede entrar al examen de los hechos materiales.

Resultan de aquí algunas limitaciones para la apelación, a la que, seg. al artº 267 sólo se funde ante la C.F.N. cuando si se funde en:

- a) falta de aplicación o aplicación equivocada del derecho vigente;
- b) violación del contenido claro de las actas;
- c) vicios esenciales de procedimiento.

La enumeración del artículo es un poco confusa, si se considera que el punto b: violación del contenido claro de las actas, importa al propio tiempo un vicio esencial del procedimiento, punto c, y a su vez éste, una violación del derecho vigente.

El sentido de esta enumeración ha de buscarse en otros artículos del OFN, el 239 y 275: si la apelación ante la Corte Fiscal Nacional se funda en vicios de procedimiento, en la presentación deberán señalarse estos vicios, limitándose la C.F.N. exclusivamente al examen de los vicios señalados.

En los casos de apelación por violación del derecho o del contenido claro de las actas, el tribunal no tiene en cambio porque confiar a la argumentación del contribuyente, sino que - y ello se confirma con un fallo de la C.F.N. - podrá de oficio tomar en cuenta todo lo que contribuya al mejor examen jurídico de la decisión, en base, si, a los hechos determinados por el procedimiento anterior.

EL IMPUESTO A LA RENTA DE LAS ENTIDADES JURÍDICAS

Las legislaciones estatales anteriores a la reforma de 1919-20 gravaban mediante una sola ley la renta de las personas físicas y la de las personas morales. Variaba, sí, en los distintos Estados la enumeración de las entidades jurídicas sujetas al impuesto. Prusia sólo sujeto a él determinados tipos de sociedades "inerativas"; los demás Estados trataban con más amplitud el círculo de las entidades jurídicas sujetas al impuesto.

La Reforma financiera prefirió gravar por leyes distintas las personas físicas y las no físicas, que hay vinculación entre las dos leyes ya lo evidencia la fecha de su sanción: la del impuesto a la renta de las personas físicas, ésta del 29 de marzo de 1920, la de las entidades jurídicas del 30 del mismo mes; la segunda es generalmente considerada complemento de la primera.

No hay, sin embargo, a nuestro juicio, una vinculación orgánica entre ellas. La inscripción del impuesto a las personas morales en el impuesto general a la renta siempre resultó un tanto artificiosa ya en las legislaciones estatales.

En realidad, lo único de común entre ellas es la materia imponible, que en ambas cae en "renta", o sea, un superávit de las entradas brutas sobre los gastos de adquisición. De esta coincidencia de la materia imponible resultan numerosos puntos de contacto en los procedimientos y la técnica de ambas leyes. Salvo ligeras variantes, la renta de las entidades jurídicas equivale, en cuanto a su concepto, a la que pueda dejar una persona física de empresas de su propiedad; los recursos administrativos para la determinación de la renta, así como los del

asiento y percepción fundamental del impuesto, son substancialmente los mismos. Del punto de vista teórico hay empero antagonismos irreductibles entre ambos impuestos. Es distinto, por lo pronto, el criterio de apreciación de la capacidad contributiva según se trate de personas físicas e morales. La de las personas naturales resulta del monto absoluto de la renta (confrontado a veces con el consumo), la de las personas morales no del monto absoluto de sus beneficios, sino de la relación de los beneficios con el capital invertido.

El carácter netamente personal del impuesto a la renta de las personas físicas se desvanece en el impuesto a las personas morales, el cual se acerca más al impuesto real. En segundo término, el impuesto a las sociedades envuelve siempre una doble imposición; las entradas que el sujeto físico deriva de su participación en una sociedad son gravadas en la fuente -retención sobre el dividendo- y nuevamente como renta individual ordinaria. En la legislación alemana aún nos encontramos con una triple imposición: el impuesto especial a la renta de los capitales (suspendido en la actualidad) que en suento afecta a los capitales representados por acciones y obligaciones, determina una retención uniforme del 10% sobre los dividendos distribuidos, que viene a superponerse al impuesto a la renta del individuo y de la sociedad.

En épocas de urgencia financiera no puede, empero, el legislador separar en principios teóricos como este de la doble imposición. Lo cual no invalida por cierto las críticas suscitadas por imposición excesiva, porque del examen de las tres tarifas superpuestas resulta efectivamente que el legislador ha llegado a extremos apenas tolerables del punto de vista económico.

En favor de la imposición de las sociedades se ha hecho

notar la tendencia cada vez más pronunciada, sobre todo durante la guerra, de no distribuir la totalidad de los beneficios sociales sino de invertirlos en la ampliación de la empresa. De lo mediante un impuesto especial a las sociedades podían pues someterse al impuesto los beneficios no distribuidos.

Anteriormente además la imposición de los beneficios sociales una consideración de justicia y así lo expresada en uno de los párrafos de los fundamentos del proyecto de ley respectivo: "La personalidad jurídica accuerda a las sociedades lucrativas tantos derechos, que bien pueden surgir con ciertas desventajas en otro orden. Las ventajas de la forma jurídica bajo que aquéllas desenvuelven su acción, aparte de su comparación a las personas físicas en todos los terrenos de la vida económica, está en el considerable refuerzo de su crédito, por la posibilidad casi ilimitada de ampliar su capital".

La mayor capacidad contributiva que de aquí resulta, autoriza pues, en principio, no sólo una imposición de los beneficios de las sociedades, sino aún una progresión en la tasa.

En rigor, y dentro de este razonamiento, sólo es justo gravar las utilidades que exceden de cierta renta mínima del capital, pues es a partir de esta renta mínima que los beneficios pueden atribuirse en mayor o menor grado a las ventajas resultantes de la forma jurídica bajo la cual esas asociaciones se desarrollan. Las antiguas leyes estatales, para evitar una doble imposición, eximían del impuesto una renta moderada del capital, que en la Ley prusiana era del 3 1/2 %.

La ley de número 50 de 1920, de impuesto nacional a las sociedades, exceptuaba del impuesto el primer 5% de los dividendos distribuidos.

La ley de impuesto a la renta de las sociedades reproduce, o simplemente se sumite a ellas, numerosos conceptos de la ley de impuesto a la renta de las personas naturales. Así, coinciden estrechamente las disposiciones de ambas leyes en lo que respecta a la definición de la renta; también el procedimiento es en lo esencial idéntico. De aquí que, estudiada ya detenidamente en toda sus partes el impuesto a las rentas de las personas físicas, nos reduzcamos en la exposición del impuesto a las rentas sociales a los capítulos que no suan una simple aplicación de aquél.

Antes de chartarlos seguiremos notar que hasta el año que corre, de cuyas soluciones legislativas aun no estamos informados, la legislación de impuesto a la renta de las sociedades se halla suspendida en sus más esenciales capítulos. Ha ocurrido con ella lo que con el impuesto a la renta de las personas físicas (véase el cap. II de integración del Iº a la III, pág. 1). La desvalorización monetaria obligó al legislador a abandonar las tarifas y métodos ordinarios de determinación de la renta. El 2.º Decreto de emergencia de 8 de diciembre de 1923 suspende el asiento de la renta correspondiente a ese año; para el pago final, que debía precisamente ajustarse en base a esa renta, provoca una liquidación, ya no basada en la renta, sino en ciertos indicios patrimoniales. Para los anticipos sobre el impuesto correspondiente a 1924 de soluciones de emergencia, que carecen de interés científico, y finalmente proscribe también el procedimiento de emergencia para el asiento de la renta obtenida en 1924.

Todas las disposiciones atinentes del 2.º Decreto de Emergencia se apartan en mayor o menor grado de los principios de la legislación primitiva, pero ya en este año es probable que se vuelva a las formas ordinarias, aunque algo modificadas, del impuesto.

En los párrafos que siguen exponemos los rasgos característicos de la legislación sobre el impuesto a la renta de las sociedades, tal como se nos presenta antes de su suspensión por el mencionado 2.º Decreto de emergencia.

En cuanto a las entidades jurídicas sujetas al impuesto, la ley va mucho más lejos que las antiguas legislaciones estatales.

Por el art. 2º pagarán el impuesto:

1. Todas las personas jurídicas del derecho público y privado y las "asociaciones mineras" (organismo especial de la legislación alemana);
2. Las asociaciones de personas, sin capacidad jurídica, y los "patrimonios afectados a determinado fin" (fundaciones, dotaciones, etc.) en cuanto el impuesto no sea pagado ya por individuos o por otras entidades.

Como se ve, la ley no se limita a las asociaciones dotadas de personalidad jurídica, sino que, como lo declara en sus fundamentos (pág. 73) "quiere afectar al impuesto a todas las asociaciones de personas y las masas patrimoniales, es decir, a todas las entidades titulares de bienes, en cuanto su renta no apareza ya como renta directa de un contribuyente."

Si la renta de la asociación aparece como renta directa de otros contribuyentes, sólo se aplicará a estos últimos - el impuesto a la renta individual.

El hilo de Ariadna para determinar la sujeción o no al impuesto de cada una de las infinitas formas jurídicas, más o menos recientes o tradicionales del derecho alemán, no proporciona, según el comentarista Evers, que se apoya en numerosos fallos de la Corte Fiscal Nacional, el criterio corriente; "cuando el criterio corriente afirme la existencia de un organismo independiente y distinto de las personas de sus miembros, éste quedará sujeto al impuesto."

De acuerdo con la jurisprudencia sentada, las sociedades de derecho comercial, así como las de derecho civil, no investidas de la personalidad jurídica, no están sometidas al impuesto a las sociedades; los beneficios derivados de ellas por sus miembros

van a englobarse, a los efectos fiscales, en las rentas individuales de éstos.

La definición de los sujetos del impuesto es, como se ve, amplísima y no admite más excepciones que las expresamente señaladas por la ley.

Están, desde luego, exceptuados la Nación, los Estados y las comunas, pues no es lógico que estos entes de derecho público se gravan a sí mismos; las empresas nacionales, estatales y municipales; las universidades y otros institutos de enseñanza superior; el Reichsbank, los Bancos estatales, las cajas de ahorro y otras instituciones de crédito fundadas y dirigidas por entes públicos; las cajas del seguro nacional, las asociaciones de personas y las fundaciones aplicadas exclusivamente a fines de utilidad general y de beneficencia, así como las cajas de pensiones, de viudas, de orfandad, mortuorios, de desocupación, etc., por razones obvias de ciertas cooperativas políticas social.

En cuanto a la materia imponible, es la misma la definición en ambas leyes. Se dice en los fundamentos de la que estamos estudiando, que se ha adoptado el mismo concepto de la renta, para así aprovechar, a los efectos de la aplicación del impuesto a la renta de las sociedades, la experiencia administrativa y contenciosa ya adquirida en la aplicación de los antiguos impuestos a la renta estatales.

Es pues renta, como en el caso de las personas físicas, el total de las entradas, en dinero o apreciables en dinero, menos las deducciones expresamente señaladas por la ley, de las cuales las más importantes son los gastos de adquisición y los intereses de las deudas.

Para algunas asociaciones de determinada naturaleza la ley da definiciones especiales de la renta; así para ciertas clases de cooperativas y para las sociedades de seguros mutuos sólo es imponible la renta que provenga de tres fuentes: los inmuebles, los capitales y la actividad impositiva.

Pueden deducirse del total de las entradas todas las deducciones autorizadas por la ley de impuesto a la renta y algunas más, que se especifican en la ley que estamos estudiando, entre las cuales merecen señalarse: las subvenciones a las cajas de ayuda, de bienestar y de pensiones de la empresa, siempre que su aplicación a estos fines esté asegurada; las cantidades destinadas a cubrir los déficit del balance. - No están sujetas al impuesto las entradas declaradas no imponibles por la ley de impuesto a la renta y además de otras que expresamente se señalan. Conviene destacar entre estas últimas, los aportes y cuotas de los socios, aquellas entradas de las asociaciones o patrimonios afectados a determinado fin, que se destinen por los estatutos exclusivamente a fines de interés general o de beneficencia; tampoco se consideran imponibles las habilitaciones o participaciones en los beneficios que se paguen a miembros del directorio, a obreros o empleados, ni en las sociedades en comandita por acciones, ni aquella parte de las utilidades que se distribuye a los socios responsables y que no correspondan a su aporte de capital; ciertas entradas que determinan en el organismo de la empresa una función especial y necesaria, como las reservas de las compañías de seguros..

Con respecto a los métodos de determinación de la renta, siguense ~~mutatis mutandis~~ las mismas reglas de la ley de impuesto a la renta. Nos encontramos sin embargo, entre las disposiciones de la ley, con algunas que importan una ampliación

del concepto de la renta: en caso de que una sociedad lucrativa se disuelva o traslade su sede al extranjero, declarase renta imponible - bajo las condiciones que la ley especifica - no sólo la obtenida como renta normal, sino también los beneficios de liquidación.

Tarifas.

La estructura de la tarifa, a través de las sucesivas soluciones adoptadas por la legislación, se nos presenta como el problema más delicado en la imposición de las sociedades. En páginas anteriores ya nos hemos referido a la doble imposición y los exámplos que suscitan. Dijimos también que es distinto el criterio para la apreciación de la capacidad contributiva, según se trate de personas físicas o de ~~personas~~ sociedades; que en este último caso su índice no es el monto absoluto de los beneficios, sino la relación entre los beneficios y el capital. Son estos dos puntos, el de la doble imposición y el de la capacidad contributiva, los que complican sobremanera el problema de la ~~tarifa~~ tarifa aplicable a las asociaciones.

La última tarifa orgánica, sancionada por la enmienda de abril 8 de 1922, no por ser la última puede decirse que sea la más perfecta del punto de vista científico; las justas argumentaciones en favor de una tarifa científica que se lean en los fundamentos del proyecto de la ley primitiva y de los proyectos posteriores se han agallado en gran parte, ya fuese por dificultades de orden técnico, o porque en definitiva predominó sobre la teoría financiera el interés fiscal.

En la primera ley, de marzo 30 de 1920, dividíanse a

los efectos de la aplicación del impuesto, en dos grupos las entidades jurídicas sujetas a él, y esta división se ha mantenido a través de las varias transformaciones de la tarifa:

1. Las sociedades "lucrativas", que por definición de la ley lo son todas las asociaciones -en cuanto sometidas al impuesto- cuya finalidad es el lucro o la obtención de ventajas económicas para ellas o sus socios.
2. Las sociedades ~~son~~ en cuanto sometidas al impuesto -que no persiguen ese propósito de lucro.

Corresponden pues al primer grupo las sociedades anónimas, las sociedades en comandita por acciones, las de responsabilidad limitada, las "asociaciones mineras", las sociedades coloniales, todas las asociaciones que asuman la forma de empresas económicas.

No se consideran, en cambio, -por disposición expresa de la ley, que en esta forma entiende propender a su fomento- las sociedades de seguros mutuos, ciertas cooperativas, los Bancos hipotecarios fiscalizados por el Estado y los Bancos marítimos, que se clasifican en el segundo grupo, que soporta una tarifa más leve.

Forman además el segundo grupo todas las asociaciones de personas sujetas al impuesto, pero que no persiguen ventajas económicas. Quedan bajo él todas las fundaciones, instituciones y patrimonios afectados a determinado fin, las entidades de derecho público, las sociedades de todo género no lucrativas.

La tarifa aplicable es distinta según se trate de entidades pertenecientes a uno u otro grupo.

Las del 2% -sociedades no lucrativas- pagaban por la ley primitiva una tasa fija del 10% sobre el total de la renta imponible y esta tasa se ha mantenido sin alteración en las enmiendas posteriores de la ley.

No ha sucedido lo mismo ~~ni~~ con la tarifa de las sociedades lucrativas, cuyas tasas y consecytes han variado considerablemente.

Teniendo en cuenta que la capacidad contributiva no resulta del monto absoluto de los beneficios, sino de la relación de éstos con el capital, la ley originaria basó la tarifa en esta relación, es decir, en el "rendimiento", aunque sólo en parte, pues aplicaba primero una tasa fija del 10% al monto absoluto de los beneficios, y sólo en segundo lugar la tarifa basada en el rendimiento.

Cuando los dividendos distribuidos no pasaban del 4% del capital, un 2% de impuesto
" 6% " " 3% " "
" 8% " " 4% " "
" 10% " " 5% " "

y así sucesivamente hasta llegar al 18% del capital con un 9% y del 10% para todo beneficio mayor.

Adviértase que se habla de la relación entre el capital y los beneficios distribuidos, siendo en realidad el rendimiento entre el capital y los beneficios de contabilidad, siendo indiferente que se hayan distribuido o no. Al exceptuarse del impuesto adicional los beneficios no distribuidos se entendió estimular la formación de capitales.

No era gravado por la tasa adicional el primer 3% de beneficios distribuidos. Encuentramos un antecedente de esta exención en la ley prusiana, que para evitar la doble imposición, eximía del impuesto el primer 3 1/2 % de utilidades. En la ley de 1920, que estamos analizando, la exención en la tarifa adicional sólo atenuaba la doble imposición, en razón de que todos los beneficios, sin excepción, estaban afectados a una tasa previa del 10%.

La "imposición por rendimiento" responde a un ideal

pero presenta dificultades técnicas casi insalvables. Se ha señalado que con resolver una sociedad no distribuir dividendos, evita la imposición adicional por rendimientos. Téoricamente es inaplicable esta forma de imposición, por las dificultades en determinar el rendimiento exacto. No es posible calcular cada año, a los soles efectos fiscales, el patrimonio total y el "capital en producción". Tampoco se salva la dificultad con referir los beneficios al capital suscrito, como lo hace la ley primitiva.

Esta última solución tentaría además a las sociedades al "agujamiento" de su capital, con el propósito de hacer aparecer proporcionalmente reducidos los beneficios y burlar así la tarifa basada en el rendimiento.

Por estas y otras razones la ley de abril 8 de 1922 abandona el concepto de la capacidad contributiva basada en el rendimiento, para la imposición de la renta de las sociedades. Aumenta al 20% la tasa fija sobre los beneficios totales del ejercicio y grava con una tasa fija también, del 15%, los dividendos distribuidos.

Como se ve, la emmienda ha venido a gravar a las sociedades con mucha mayor intensidad, favoreciendo siempre la formación de capitales al aplicar la sobretasa sólo a los dividendos distribuidos. La exención del primer 3% que en la ley primitiva atenuaba la doble imposición, ha desaparecido de esta tarifa; en su lugar acuerda la emmienda a los contribuyentes (individuos e sociedades), en cuyas rentas entran utilidades por participación en alguna sociedad lucrativa, una cierta reducción en su impuesto individual.

DESINTENSIACION DEL IMPUESTO A LA RENTA EN 1924 A RAIZ DE LAS
PERTURBACIONES MONETARIAS.

Con la desinflación acreciente del signo monetario, el Gobierno comprendió hacia fines de 1923 que no sería posible proceder al cobro de las rentas obtenidas ese año, pues habiendo variado enormemente el valor del marco desde enero a diciembre todo cálculo de las rentas habría carecido de sentido.

Recordemos que en la teoría de la ley alemana, el impuesto debido en determinado año no es, como en algunas otras legislaciones, el que resulta de aplicar la tarifa a la renta percibida por el contribuyente el año anterior. Por la ley alemana, el impuesto del año x es el que corresponde a la renta del año x . El contribuyente, en el curso del año x paga cuotas de anticipo sobre una presente renta. Una vez cerrado el año, en el sentido que de las rentas de ese año se efectúan a principios del año siguiente, se establecerá con exactitud la deuda del contribuyente y en entonces, en la última cuota pagada por éste, que se agujearán cuentas.

Ahora bien, en 1923 pagóse regularmente las tres primeras cuotas de los anticipos pagaderos trimestralmente y desde luego también bien el impuesto a los sueldos, salarios, jubilaciones, etc., deducidos mensualmente en la misma fuente. Pero hacia fines del año la inflación había desbaratado definitivamente al marco. Resultó imposible establecer de una manera medidamente clara la renta percibida durante el año y, en consecuencia, fijar el monto de la última cuota debida.

por el contribuyente, ya que ésta sólo podía calcularse en base a la renta del año.

Fue preciso proceder del asiento y establecer los derechos del Fisco sobre otra base. Es lo que hace el 2º Decreto fiscal de emergencia de diciembre 19 de 1923 (Btc. Steuerordnung), decreto con fuerza de ley, dictado en uso de facultades extraordinarias acordadas por el Parlamento. Toma la renta asentada el año anterior (correspondiente a 1922) y establece simplemente que la cuota final a satisfacer por el contribuyente importará tantos "pfennige" oro sobre cada mil marcos papel de renta percibida en 1922. Apenas nos interesa apuntar así, en términos generales, la solución. Carecería de todo objeto, a los efectos de nuestro trabajo, entrar en la técnica de ese ajuste.

Ahora bien, suspendido el asiento de la renta de 1923, que debía haberse realizado en enero de 1924, desaparecía la base para calcular los anticipos pagaderos durante este último año. No era en modo alguno posible volver sobre la renta asentada para 1922, pues no sólo se habían alterado las rentas individuales con los trastornos económicos de la post-guerra, sino que aún los mismos habían perdido enteramente su significado original.

Es así que el 2º Decreto de emergencia prescinde resaltantemente del procedimiento ordinario de los anticipos sobre la renta total: desintegra la renta por fuentes, fijando los anticipos que debían pagarse sobre cada una de las fuentes tomadas en consideración. El impuesto ala renta, bien que transitoria

mismo - para ese solo año - se dispersa en otros tantos impuestos reales. En este lo que de él quedaba en realidad: varios impuestos reales, con algunos elementos subjetivos, es verdad, según veamos enseguida (consideración del mínimo de subsistencia, situaciones de familia, etc.), pero que hasta gravámenes de naturaleza desigual las distintas fuentes, pues sus bases y tarifas heterogéneas no admiten comparación entre sí.

Degrado de numerosas tentativas de adaptación de la tarifa a la desvalorización monetaria, se comprendió la absoluta ineficacia de este expediente en el sentido de asegurar la productividad del impuesto. En efecto, en el tiempo transcurrido entre el momento de la inscripción de la deuda del contribuyente y el momento de la recomisión, ésta quedaba redonda a un valor ficticio; bajo tales circunstancias todas las tentativas de adaptación de la tarifa estaban de antemano destinadas a abortar. Poco en cuenta a los entrados flujos; del lado de los caídas, éstas iban abultándose también en forma de avalancha, por los frecuentes suplementos imprevistos de sueldos, jubilaciones, etc., que el Estado se veía precisado a acordar a sus empleados, obreros y jubilados, a quienes el papel se les evanesca de entre las manos.

Ningún tributo más difícil de adaptar a una moneda que se desvaloriza, que el impuesto a la renta. Un tanto que un impuesto al patrimonio puede posarse en cualquier momento sobre un complejo real de bienes económicos al alcance de la

acción fiscal, la renta es la suma de las entradas percibidas por el contribuyente en el curso de un determinado período, menos las salidas deducibles según la ley; en el momento de la exacción del impuesto generalmente ya no existe y no hay, ni ha habido en ningún momento como en el caso de los impuestos al patrimonio, ese conjunto de bienes económicos en manos de l contribuyente. En el impuesto a la renta el impuesto se establece al final de un período, los demás impuestos en un determinado momento. El objeto del impuesto, cuyo valor se determina en ese momento, tiene un valor presente cierto, que lo mismo da que se exprese en miles o millones de unidades monetarias, porque el Fisco podrá de todos modos apartar su cuota. En cambio la renta, como objeto del impuesto, se define como la suma de todas las entradas , menos las salidas deducibles; en épocas de ~~desvalorización monetaria~~ variación del valor de la moneda, la misma suma que ingrese al haber del contribuyente en momentos distintos del período tiene un valor distinto, y lo mismo puede decirse de las salidas. Ya la simple adición y substracción de sumandos y minuendos no nos da la idea de la renta "real" percibida por el individuo. De los contribuyentes, el uno, qm ha invertido determinada suma al principio, cuando su poder adquisitivo aun era elevado, ha obtenido mayor beneficio de la inversión que otro que la efectuó a fines del período.

El procedimiento de que el Fisco echó mano durante algún tiempo ya lo hemos expuesto: sobre la base del asiento de la

renta realizado el año anterior, multiplicar los anticipos correspondientes a ese año, o lo que equivale a lo mismo, multiplicar las tarifas. Pero es este un procedimiento grosero, más imperfecto a medida que se aumenta el multiplicador, pues hay el peligro de que determinadas rentas queden a la zaga de la renta supuesta por el multiplicador y que el contribuyente no pueda satisfacer el impuesto, originándose un maremagnum de prerrogativas y ejecuciones a que la administración difícilmente podrá hacer frente.

De aquí que se buscara otra solución, de emergencia, porque una vez que la moneda se hubiera estabilizado se volvería a aplicar el impuesto a la renta en su forma ordinaria.

En términos generales, esta solución consistió en abandonar la renta global como base del impuesto, limitando transitoriamente el impuesto a la renta a las rentas del trabajo, que por descontarse periódicamente en la fuente en el momento mismo de la percepción, no presenta las dificultades mencionadas. También se aplicó este tratamiento en la fuente a las rentas de los capitales mobiliarios durante el año 1924, salvando así los obstáculos para esta categoría. En cuanto a las demás categorías, si fué necesario apartarse del concepto de la renta. Con respecto a ellas, se optó por substituir el impuesto a la renta de estas fuentes por la forma, ciertamente grosera, de suplementos al impuesto al patrimonio, es decir, valuyendo los capitales en el momento del establecimiento y la percepción del impuesto. Para volver luego al sistema normal del impuesto a la renta, una vez estabilizada la moneda,

se posará o establecer una renta presunta sobre la cual cobrar los anticipos, sujeta a corrección posterior, o esperar un año más hasta el momento de un asiento regular.

De acuerdo con estas ideas, para 1923 se ha prescindido de asentar la renta del año anterior como base para los pagos de 1923 y se ha optado por desintegrar el impuesto a la renta del siguiente modo:

Para las explotaciones agrícolas y forestales, el 2º Decreto de emergencia parte de la idea de que el producto neto está en una relación fija con el valor de los capitales invertidos en la empresa; los anticipos trimestrales consistirían en el 1% del valor del inmueble, según el asiento a los efectos del impuesto al patrimonio (Vermögensteuer), que a su vez se determinó por capitalización de los rendimientos medios. En el caso de tratarse de una explotación realizada por arrendatario, éste deduce cada trimestre el 10% del importe del arriendo por concepto de impuesto.

En cuanto a las utilidades industriales y comerciales ya sería demasiado burdo suponer que los beneficios guarden siempre proporción fija con el capital invertido. Se ha preferido partir de las entradas brutas, deduciendo solamente los salarios y los sueldos. El anticipo trimestral es del 2% sobre la cifra resultante; esta tasa, y en parte también ¹ la manera de calcular la cantidad imponible por el decreto reglamentario han sido diferenciados de manera que para las

(1) El Decreto fiscal de emergencia autoriza al ministro de Finanzas para, de acuerdo con el ministro de la Economía y a los efectos de una mejor adaptación de la renta presunta va

a la renta real.

eliminar del concepto ciertas entradas de la empresa y admitir la deducción de determinadas salidas, ya para todas las empresas en general o para determinados grupos de empresas. Aun lo anterior, en el caso de que las entradas no puedan considerarse como medida adecuada de la renta, establecer cualquier otro método para el cálculo del impuesto.

Invita esta disposición a los dos ministros de finanzas a tratar el asunto porque significa si más bien menos que ellos determinarán las bases de la imposición.

distintas categorías de ~~utilidades~~ industriales y comerciantes se aproxime en lo posible a su renta real; si para todas las empresas se siguiera el mismo criterio de considerar renta imponible la diferencia entre las entradas brutas y los salarios, evidentemente quedarían beneficiadas aquellas cuyos gastos de explotación consisten principalmente en sueldos y salarios.

La renta de las propiedades inmobiles no afectadas a la explotación agrícolas y forestales. En el caso de las explotaciones agrícolas y forestales, el impuesto se calcula, según hemos visto, sobre la base del valor del inmueble, es decir, que se toma una renta puramente presuntiva,

y en el caso de las utilidades comerciales e industriales sobre una base no menos gruesa: un concepto intermedio entre las entradas netas y brutas: a saber, las entradas brutas menos los sueldos y salarios pagados, sin deducir los demás gastos de adquisición. Ya es más preciso el criterio para la determinación de la renta de la propiedad inmueble afectada a la explotación forestal y agrícola, de las rentas del trabajo, en sus dos formas, de trabajo independiente y dependientes, y de las "otras rentas", pues en estos casos se considera renta el excedente numérico de las entradas so-

bre los gastos de adquisición. No se admiten empero todas las deducciones que autorizaba la ley de impuesto a la renta suspendida; así, las deducciones de carácter general que no pueden considerarse como gastos de adquisición de una categoría determinada de renta.

Considerase renta de los inmuebles no afectados a explotación agrícola o forestal, el importe de su alquiler o arriendo, incluyendo las prestaciones en especie u otros beneficios; se computarán de acuerdo con el valor locativo corriente, como renta del contribuyente, el alquiler del edificio o partes de edificio de su propiedad que ocupe.

Las deducciones que se admiten son el costo de las reparaciones y el importe de los intereses soportados por la propiedad. La renta así determinada soporta un 10% sobre los primeros 2000 marcos (reduciéndose la tasa en un 1% por cada persona a cargo del contribuyente) y el 20% sobre las cantidades excedentes.

Rentas del trabajo.—Ya hemos definido en la pág.... las rentas del trabajo, analizando allí las deducciones admitidas por concepto de gastos de adquisición.

Bajo el régimen transitorio que estamos estudiando, es distinto el criterio de determinación de la renta, así como el procedimiento de percepción del impuesto, según se trate de trabajo independiente o dependiente.

Las rentas del trabajo independiente pagan trimestral-

mente el 10% sobre la renta neta; esto es; la entrada bruta menos todos los gastos de adquisición que se puedan hacer valer; si es que ésta no excede de 2000 marcos en los tres meses, admitiéndose en este caso una reducción del 1% por cada persona a cargo del contribuyente. Sobre las rentas que excedan de esa cantidad la tasa es del 20%, sin deducción por cargas de familia.

Para el caso de las rentas provenientes del trabajo dependiente (sueldos, salarios, pensiones, etc.), se ha simplificado el cálculo de los gastos de adquisición, exceptuando del impuesto, por tal concepto, la suma global de 50 marcos mensuales. En cuanto a la tasa del impuesto (y deducción por cargas de familia) es la misma que la de las rentas independientes. Pero es distinto el procedimiento de recaudación, pues mientras los titulares de estas últimas satisfacen el impuesto directamente en las cajas fiscales, el impuesto a los sueldos y salarios es retenido por el empleador, que es responsable de él al Fisco.

La renta de capitales.— Las rentas provenientes de la inversión de capitales, además del impuesto general a la renta, soportan, a los efectos de la discriminación de la renta fundada, un impuesto complementario a la renta de los capitales (ley de marzo 29 de 1920), al cual nos hemos referido ya al estudiar el sistema impositivo alemán (pág...); gravamen éste, que era retenido en la fuente por el deudor. A raíz de la depreciación monetaria, que debilitó considerablemente el rendimiento de los capitales, esta ley quedó suspendida.

Con la desintegración del impuesto a la renta en impuestos cedulares a que nos venimos refiriendo, la categoría de la renta de capitales, se convierte en un verdadero impuesto real, resuscitando por la técnica de su percepción a aquel impuesto complementario al interés del capital. En efecto, el impuesto cedular que estudiamos, según el 2º Decreto de emergencia, se lo paga el contribuyente en las cajas fiscales, como es la norma bajo el régimen ordinario del impuesto a la renta, si se que es retenido en la fuente.

Ya sabemos que el concepto de "renta de capitales" abarca toda inversión de capitales (dividendos, intereses de "debtentures", los beneficios de los socios comunitarios, intereses de los depósitos, hipotecas, rentas hereditarias, descuento de los documentos comerciales, etc., etc..)

Está sometido al impuesto todo el importe de la renta; sin admitirse deducciones por gastos de adquisición, considerándose también como renta los pagos en especie.

La tasa es uniforme: el 10% sobre los pagos; el impuesto es retenido por el deudor, quien lo transfiera luego a la Dirección de rentas.

Otras rentas - Constituyen este impuesto cedular las "demás rentas" del art. 11 de la ley suspendida, es decir, las rentas vitalicias y otras rentas no hereditarias, los subsidios y otros beneficios, las indemnizaciones por lucro cesante, los premios de lotería y entradas ocasionales parecidas, y por fin los beneficios de especulación que se obtienen por el contribuyente en el ejercicio de su industria. Consideran-

los pagos de este grupo, así como su tasa con los de las rentas de inmuebles amueblados y el trámite independiente; el 10% hasta una cuantía trimitral de 2000 pesos, admitiéndose la deducción de los gastos de alquileración y una rebaja del 1% en la tasa por cada persona a cargo del contribuyente. Las sumas que excedan de los dos mil pesos pagan el 20% sin admitirse deducción ni reducción alguna.

Exponente el régimen tributario para 1924, se observa que los mencionados se presentan de un sistema de impuestos reales, bien que mediados con ciertos elementos subjetivos. De modo luego no hay lugar en ellos, por lo mismo que se trata de ciertas imposiciones, a las deducciones generales a que provoca la ley del impuesto global a la renta, suspendido durante ese año. Muy poco se aplica en los impuestos considerar las deducciones por alquileración, lo cual se explica por la relativa frecuencia (trimestral) de los pagos.

El consumo como base de la imposición.

Hay en la regulación del IR a la R. para 1924 que aconseja de estudiar, una novedad que en opinión de algunos comentaristas debería incorporarse a la forma definitiva del impuesto a la renta, y es la disposición del art. 11 del Decreto de emergencia por el cual, en caso de que el consumo del contribuyente esté en evidente desproporción con las rentas determinadas por la autoridad fiscal -siempre que el contribuyente no pruebe que ese consumo lo cubre de rentas no sujetas al impuesto, o de su fortuna-, o cuando no sea posible establecer las rentas con la suficiente seguridad, se procederá subsidiariamente a la imposición sobre la base del consumo.

Dice la disposición pertinente del Decreto de emergencia que "el contribuyente, para el pago de müssen sus anticipos, ha de basarse en su consumo durante el mes o trimestre anteriores, según el caso, satisfaciendo el 10% sobre los primeros 2000 marcos, menos un 1% por cada persona a su cargo, y el 20% sobre las cantidades que excedan los dos mil marcos; esto, si las cuotas pagadas de acuerdo con el procedimiento ordinario fueren inferiores y estuviesen en evidente desproporción con la capacidad contributiva evidenciada para en el consumo del contribuyente.

Decímos luego el consumo, y expresan que debe entenderse por tal "las mismas gastos para sostener la casa, mantenimiento y trám de vida del contribuyente, la compra

de objetos de metal fino, de arte, de adorno y de lujo; colecciones, objetos de "manga" y otros artículos de uso y de consumo. No se consideran consumo los medicamentos y otros objetos adquiridos para la curación o corrección de males físicos."

Se advierte que tal imposición basada en el consumo no encuadra dentro del sistema fragmentado de impuestos reales como el que acabamos de ver, en el cual quedan afectadas al impuesto sólo determinadas rentas, y no su universalidad. Habiase de ver también que es poco menos que imposible que el contribuyente confronte con las rentas y determine si guardan o no proporción con ellas, los gastos realizados durante un tiempo tan breve de tres meses o un mes.

Si cabría este procedimiento dentro del régimen ordinario del impuesto a la renta, y es desde este punto de vista que queremos señalar el grado de inquisición fiscal que impone. De incorporarse el régimen ordinario del I.R. a la R., supondría una doble imposición, la de la renta y la del consumo.

Si bien se trata de un recurso para combatir la evasión fiscal, los mismos autores alemanes señalan el peligro de estas atribuciones demasiado amplias de las autoridades fiscales puestas a controlar ~~manejo~~ el consumo del contribuyente y la facilidad con que podrá traducirse en vejamen y chicanas.

• LA DISTRIBUCIÓN IMPUESTOS.

Los hechos expuestos en la primera parte de este trabajo, que se diludice la historia fiscalizada alemana y la estadística fiscal de 1919-20, permiten formular algunas conclusiones sobre la distribución tributaria para el problema de las facultades impositivas y el carácter nacional e local del impuesto a la riqueza.

Si bien, en efecto, en punto al problema de la distribución de las facultades impositivas la evolución fiscalizada del Imperio advertimos que durante varios decenios - desde la constitución en 1871 hasta los primeros año del presente siglo en curso - las rentas del Imperio que, en virtud de la falta de organización financiera adoptada, formándose al principio sólo por los impuestos indirectos, no sólo blindaron su soberanía, sino que dieron ocasión a fuertes transacciones entre los estados locales, pero de 1900 en adelante y con la creación, indirectos de que la riqueza se beneficiaba no tanto a pagar su presupuesto, recordando de año en año por la exigencia de la legislatura y por las nuevas funciones de orden social cumplidas por la administración pública. De cierto es, lo mismo indica el decreto entres las "contribuciones nacionales" de los estados, cuya intención era precisamente la de equilibrar los déficits del presupuesto nacional, habría podido restituirse el desequilibrio de los finanzas nacionales. Pero de todos modos, en pie el hecho fundamental de la liquidación de los impuestos a los gastos bajo el sistema de una repartición financiera existente en la distribución de las sumas tributarias impositivas según la naturaleza de los impuestos (los directos a los estados, los indirectos a la Nación). Aun así este

que ostrió en la condición inelástica de los impuestos indirectos. Como consecuencia de su déficit crónico, el Reich se lanza por el desastreoso camino de los apréstitos. Su deuda llegó en 1914 a 5 mil millones de marcos, sigue abultándose vertiginosamente bajo la presión de 4 años de guerra y desemboca por fin, en términos angustiosos, la reforma fiscal, cuyo efecto más importante es precisamente el de la redistribución de ingresos entre los contribuyentes: los recursos, cada vez más ampliando, al empleamiento en el Reich, sin limitación constitucional alguna, del pleno de las facultades impositivas.

El análisis detallado de los hechos que dejaron aquí rápidamente bosquejados, autoriza a sentar, con carácter de principio general, que toda distribución constitucional, es decir, rígida, de las facultades impositivas según la naturaleza directa e indirecta de los gravámenes, comporta necesariamente el derroche si desequilibrio financiero, desequilibrio que se verifica con el crecimiento de los gastos.

El arbitrio de las transferencias estatales (las contribuciones particulares del sistema financiero del Imperio), que podría considerarse como un remedio a esa situación, ha resultado ineficaz en la experiencia alemana. Los estados se opusieron con éxito a su pago; consiguieron, merced a su fuerte posición política, transformar en cuotas fijas esas contribuciones, que debieron ser esencialmente móviles. Y hasta cierto punto se explica la resistencia de los estados a equilibrar elles, porque si no más, los presupuestos ~~naturales~~ de la federación, ya que, frente a ese deber de ayuda financiera ilimitada e indiscriminada, que introducía el trastorno permanente en su actividad,

de los negos. el derecho corretivo le controlará las ganancias y las pérdidas.

Así, el equilibrio perfecto de los gastos con los recursos, que es todo lo que la gestión financiera cumple, ha dejado de serlo una vez iniciado un complejo de compensación, basada en el criterio respectivo, por el que cierto tanto se despoja a los que no tienen la facultad de imponerse constitucionalmente como los que invierten. La apariencia del "bajar" de ellos, pero se les obliga a la participación en el producido de los impuestos nacionales, provocando de este suerte sus necesidades.

Lo visto hace notar que bajo tal sistema la situación económica corre serio peligro, y así es, en efecto, si se considera que la situación financiera está en la base misma de la situación política. Según a la vista corriente actual, lo más lógico apunta de paso, que el problema de la coordinación financiera responde de lo financiero a lo político; que, en consecuencia, no obstante la forma general de la situación económicamente exponiendo su solución en circunstancia particular para cada país y cada momento.

Con tal fin, ese debilitamiento de la tenacidad plena en el orden impositivo, no es más que un reflejo de ciertos criterios que habían determinado en una mayor centralización nacional de las empresas. La intensificación de los fines económicos comporta siempre un riesgo sobre la tendencia particularista; en América, a la franca centralización impositiva de 1930 habían precedido un despliegue en todo orden de las actividades del mismo tipo; viene luego la guerra, hecho centralizador sin precedentes;

cia y por fin la "responsabilidad nacional" ante las reparaciones.

Sin duda la cuestión de la distribución de los recursos del terreno constitucional y llevada al administrativo (1), supone

al) aunque los porcentajes, de acuerdo con los cuales se reparten los impuestos recaudados se establecen por ley, la distribución de recursos es concertada antes ~~para~~ en con arreglo entre el ministro nacional de Finanzas por un lado y los ministros estatales de finanzas por el otro.

desde luego un alto nivel de la administración pública en los dos órdenes, nacional y estatal.

En lo que respecta al carácter nacional o estatal del impuesto a la renta, la experiencia alemana es también ilustrativa. Como es sabido, bajo el Imperio los impuestos directos, y entre ellos los personales, eran de competencia estatal. Aunque bien, el instrumento más eficaz de la justicia fiscal es el impuesto a la renta, que atiende a la capacidad contributiva de los individuos mediante la tasa progresiva, la exención del ministro de subsistencia, la consideración de los siete círculos de familia, etc.. No realizaban por cierto en la medida que hubieran sido de desear los estados estas facultades. Al los estados más conservadores, la progresión era tonta, el mínimo no implicable bajo. Y tanto o más objetable que las legislaciones mismas, era la discrepancia entre las distintas legislaciones, que contrariaba el principio fundamental de la igualdad de los ciudadanos ante las cargas públicas.

Con la "evolución" se centúan las ideas de democracia

contributiva y se afirme el concepto de la "Solidaridad social". La nacionalización del impuesto a la renta con su consecuencia, como también su centralización administrativa; aparte de la ~~la~~ centralización administrativa, haciése notar que aún bajo un régimen nacional del impuesto, si se dejaba su aplicación a los estados, las discrepancias en la aplicación de un gravamen tan complejo -sobre todo en su diseño- podrían dar origen a veraderos desequilibrios, tanto más sensibles en virtud de la elevada tasa.

Generalizando la experiencia alemana, se advierte que todos los países de elevada tasa cién de recaudación proponen necesariamente a la uniformación nacional de las disposiciones personales, las designaciones que comporta su aplicación como recurso estatal se hacen más sensibles cuando en la legislación tributaria aumenta.-

En este sentido figura la medida de registro tributario, dando el control del impuesto a la renta en Alemania, haber sido formulado ya en los principios establecidos constituciones que nos sugieren.-

Bibliografía:-

- Erwin Rappoport: Die Reichsfinanzen auf Grund der Reform von 1919-20, Leipzig 1921
- Carl Seiler: Das neue Körperschaftsteuergebotz, Mannheim 1923
- Albert Hensel: Steuerrecht, Berlin 1924
- W. Krull: Das Finanzausgleichsgesetz, Berlin 1924
- W. Kreis: Das Einkommensteuergebotz und die Steuer, Steuerrechtsverordnung, Mannheim 1924
- W. Schubert: Finanzwissenschaft
- Erwin Sellheim: The income tax
- John Danbooy: L'impôt sur le revenu en Allemagne, Paris 1924
- Boethke: Reichsabgabenordnung
en el
- G. Strutz: Die Einkommensteuer
Handbuch des Steuerrechts,
- W. Kreis: Körperschaftsteuer
Strutz, Berlin 1924
- W. Schwarz: Finanzpolitik in Reich, Staat und Gemeinde
en "Finanz und Wirtschaftsleitfaden", 4. Aufl., pt.
tome 34, 1924
- Carl Pfleiderer: Die Neuordnung der deutschen Finanzverwaltung
und das neue Reichssteuersystem
id., tome 67 1920
- V. Pistorius: Die deutsche Finanzwirtschaft nach dem Krieg
aus der Not
id., tome 70 1920
- J. J. Eastman: The new tax system of Germany
en "The Quarterly Journal of Economics", febr. 1920
- Leyes y decretos en el Reichsgesetzblatt.

73

121

Índice.-

Prefacio

pág. 1

Primera parte.

Necesidad de vincular el estudio del impuesto a la renta con el cuadro general de impuestos	pág. 8
Las facultades impositivas del Reich bajo el Imperio	10
Las facultades impositivas en la Constitución de 1871	13
Rápida reseña de la evolución de las finanzas nacionales y la necesidad de la reforma fiscal	18
La reforma política financiera durante la guerra	" 24
La reforma fiscal de 1919-20	" 27
Quadro general de los impuestos nacionales, estatales y comunales en vigor	" 31
La compensación financiera entre la Nación y los Estados	43
La compensación financiera entre el Estado y los órganos inferiores	46

Segunda parte

El impuesto a la renta

Personas imponibles	pág. 50
La materia imponible	
Concepto fiscal de la renta	" 54
Concepto de la renta en las leyes estatales	" 57
Concepto de la renta en la ley vigente	" 58
Las categorías de renta	" 67
Las deducciones	" 72
Determinación de la renta imponible	" 80
Asiento e imposición común de las rentas de la familia	" 86
La tarifa del impuesto	" 89
Mínimo de subsistencia y reducciones por cargas de familia	" 91
La Administración Fiscal	" 93
El asiento del impuesto	" 101
Fundamentos jurídicos del procedimiento administrativo en la determinación de la renta	" 118
Percepción del impuesto	" 126
Las reclamaciones del contribuyente en materia de impuesto a la renta	" 135
El impuesto a la renta de las entidades jurídicas	" 143
Desintegración del impuesto a la renta para 1924	" 154
Consideraciones finales	" 167