CAPÍTULO II

Los impuestos sobre la renta

1. El impuesto personal y de clases

§ 142. La forma más simple del impuesto personal, es decir, de un impuesto en que la persona es al mismo tiempo sujeto y objeto de gravamen, es la *capitación*. En su concepto propio y limitado es un impuesto por medio del cual se percibe la misma cantidad de cada persona o cabeza sometida a gravamen, bien sea del jefe de familia o de cada individuo aisladamente considerado, o bien limitado tan sólo a los varones mayores de edad y capacitados para una adquisición lucrativa.

Este tipo de impuestos, frecuente en épocas anteriores, es, en sí mismo considerado, injusto, pues no tiene en cuenta las diferencias y graduaciones de la renta y el patrimonio; pero es soportable cuando las relaciones económicas, en general, no son grandemente diferenciadas; y es, en fin, un mal inevitable en tanto en cuanto la situación económica y política del país, las concepciones sociales y la técnica tributaria están poco desarrolladas.

Naturalmente, la capitación más injusta es la que se impone a todos y cada uno de los individuos en igual cuantía sin distinción de clases, edad, ni sexo. No será tan injusta, cuando limitada a las personas capaces de una adquisición lucrativa se percibe simultáneamente con otros impuestos graduados según la cuantía de la renta o el patrimonio. Se justifica, en fin, cuando se establece al modo de un impuesto único sobre las clases inferiores de la sociedad, del mismo modo que en iguales circunstancias se justifica, por ejemplo, el impuesto sobre el pan, la sal u otros artículos de primera necesidad; pues tales impuestos indirectos, son, por su naturaleza y efectos, análogos a la capitación, con la diferencia de que aquéllos se perciben en forma más soportable, aunque sea más cara su recaudación.

A veces la capitación lo es sólo de nombre, pues el total importe que ha de satisfacerse por este tributo se determina por el número de cabezas o personas que constituyen la comunidad, pero la distribución del cupo entre los individuos que constituyen esa comunidad se hace por los municipios u otras corporaciones lo-

cales o profesionales, teniendo en cuenta la presunta capacidad de prestación de los contribuyentes.

La capitación más conocida es la *rusa*, que últimamente era solamente un impuesto que recaía sobre la clase aldeana. Se imponía el tributo por los datos del censo de población, incluyendo en las listas de contribuyentes a todos los varones, cualquiera que fuese su edad. Para cada municipio se fijaba un cupo o contingente por la suma correspondiente al número de «almas» y el municipio hacía el reparto entre los individuos en atención a la cuantía de la tierra comunal de que disfrutaban. Este impuesto fue abolido en Rusia con excepción de la Siberia por ley de 28 de mayo de 1855.

La contribución personal y mobiliaria existente hasta hace poco en Francia era una especie de impuesto personal y general que gravaba toda la renta de sueldos, salarios y profesiones liberales, excluyendo a los sirvientes domésticos. Prácticamente era un impuesto de capitación que recaía sobre el jefe de familia, y a falta de ésta sobre el individuo, gravándole con una cuota fija de 1 ½ a 4 ½ francos, equivalente al jornal de tres días de trabajo. El impuesto era de cupo, y la parte del contingente que no se satisfacía por las corporaciones locales con el rendimiento del impuesto personal se cubría por la contribución mobiliaria que recaía sobre los usuarios de las viviendas (§ 145).

Actualmente existe aún la capitación en algunas colonias. Así, Alemania la tiene establecida en Samoa, donde se grava a la población aborigen con un impuesto de cuatro marcos por cabeza de dicha población, excluidas las mujeres y los niños. Francia la tiene también establecida en Dahomey, Madagascar, etc.

Existe también en algunos cantones suizos (Glarus, Nidwalden y Schwyz) y en algunos Estados de la Unión americana, aquí principalmente para dar satisfacción a ciertos fines especiales (camino, escuelas, etcétera).

Bibliografía. — V. Keussler: «Das russische Gesetz über die Abschaffung der Kopfsteuer» (Fin., Arch. 1886). Eheberg, artículo «Kopfsteuer», en el Handw. d. Staatsw.

§ 143. *El impuesto de clases*, que antes existía en algunos Estados alemanes, constituye conceptual e históricamente una fase superior en la evolución del impuesto personal hacia el impuesto sobre la renta propiamente dicho. En el impuesto de clases, la cuantía del mismo se hace depender, en cierta medida al menos, de la capacidad de prestación del contribuyente. En su forma primitiva está en conexión con el estamento o clase social a que pertenece el contribuyente. O es uniforme para cada clase, o en cada una de las pocas clases diferenciadas por signos externos se forman subclases o grupos diferenciados. Las comisiones

de estimación tienen la misión de clasificar a cada contribuyente en una de las clases o grupos previamente establecidos, a base de ciertos signos externos y en atención a la situación económica de cada contribuyente. Cuanto más se tiene en cuenta la naturaleza de la renta y la total situación económica del sujeto tributario, tanto más numerosas serán las clases y tanto más cuidadosa la clasificación de cada contribuyente y, en su consecuencia, tanto más se aproxima el impuesto de clases al impuesto sobre la renta propiamente dicho.

El impuesto de clases en relación con los puros impuestos personales, de los que muchas veces se deriva, significa un importante progreso. Este impuesto puede dar apreciables resultados cuando las clases no están demasiado espaciadas entre sí; cuando el pie tributario, especialmente en las clases inferiores, no es demasiado elevado y cuando las comisiones de estimación de la base de gravamen se constituyen por personas de conciencia y conocedoras de la situación. Pero el impuesto de clases solamente implica un progreso relativo, y únicamente se justifica cuando las relaciones económicas y sociales no son complicadas, por lo que en la época actual no es instrumento adecuado para lograr una justa distribución del gravamen entre los contribuyentes.

La evolución del impuesto de clases es especialmente instructiva en *Prusia*. Se introdujo aquí por ley de 30 de mayo de 1820 en los municipios rurales, al tiempo que en los municipios urbanos se estableció el impuesto sobre carnes y harinas. Se sometían a gravamen a todos los habitantes mayores de catorce años, con pocas excepciones, clasificados en cuatro clases y cada una de ellas en tres grupos. Por ley de 1.º de mayo de 1851 se transformó el impuesto de clases en un impuesto de clases al lado de un impuesto clasificado sobre la renta. Al primero se sometían todos los habitantes de los lugares no obligados a tributar por el impuesto sobre carnes y harinas y que tuvieran una renta inferior a mil táleros (el tálero, tres marcos) y al segundo todos los demás habitantes del Estado que tuvieran una renta superior a esa cifra. En el impuesto de clases se establecieron tres clases, en atención a determinados signos externos y en cada una de ellas cuatro grupos en atención a la especial capacidad de prestación del contribuyente. Por ley de 25 de mayo de 1873 se abolió el impuesto sobre carnes y harinas y en su lugar se estableció también en las ciudades el impuesto de clases. Después de algunas modificaciones poco importantes, la ley de 26 de marzo de 1883 extendió la exención del tributo a las rentas inferiores a 900 marcos. Por último, la ley de 24 de junio de 1891 sustituyó el impuesto de clases y el clasificado sobre la renta por el impuesto global sobre la renta.

España.—Suprimidos los pasaportes en 1854, se crearon las *cédulas de recindad* de que debían proveerse los padres o cabezas de familia para sí y demás individuos de la misma siendo su cuota única de un real de vellón. En 1870 se dió carácter de impuesto al de *cédulas*, que se llamaron entonces *de empadronamiento* y en 1872 se dividieron en ordinarias, especiales y gratuitas, variando su precio según el número de habitantes de la población. Los pobres de solemnidad tenían opción a *cédula gratuita* y estaban exceptuados de adquirirla los menores de 14 años, las religiosas profesas y los penados durante el tiempo de la condena. Suprimido el impuesto en 1873, se restableció en 1874 con el nombre de *cédulas personales*. En 1876 se faculta al gobierno para reformar el impuesto creando nuevas clases de *cédulas* siempre que su precio máximo no excediese de 50 pesetas, límite que se elevó a 100 pesetas en 1877. Pero la reforma fundamental que sirve de base a toda la legislación posterior es la llevada a cabo por la ley de 31 de diciembre de 1881 (Instrucción de 27 de mayo de 1884). Sujeta al pago del impuesto a todos los españoles y extranjeros de ambos sexos mayores de 14 años domiciliados en las provincias de España e islas adyacentes, con excepción de los pobres de solemnidad, las religiosas de clausura, los penados y las clases de tropa. La base de gravamen se determina: o bien por las cuotas que se satisfacen por contribuciones directas o por sueldos o haberes que se disfruten, o bien por el alquiler de las fincas que no se destinen a industria fabril o comercial, a cuyo efecto esta tarifa distingue seis grupos de población. Las clases de *cédulas* en una y otra tarifa eran once, cuya cuantía variaba de 0,50 a 100 pesetas. En 1900 se recargaron las cuotas con tres décimas, cuyo recargo se refundió a partir del año 1908, y en 1906 se creó una clase de *cédula* llamada especial, de 200 pesetas, para los que pagaran más de 10.000 pesetas de contribución o por alquiler más de 10.000 en Madrid o más de 8.000 pesetas en provincias, y se estableció que el cónyuge de quien pague *cédula* de dicha clase o de las cuatro primeras de la escala entonces vigente debería pagar por *cédula* el 25 por 100 del importe de aquéllas, siempre que no le correspondiera proveerse por otro concepto de *cédula superior*.

La propia ley del 81 autorizó a los ayuntamientos para imponer un recargo de hasta el 50 por 100 sobre cada *cédula*, menos a las de los militares o sus asimilados, los cuales tendrían *cédula* de 9.^a clase (3,25 pesetas) cuando la base de su imposición fuese únicamente el sueldo que disfrutasen.

La llamada ley de desgravación de los vinos de 3 de agosto de 1907 estableció que el impuesto de *cédulas* se percibiría como recurso municipal en las capitales de provincia, poblaciones de más de 30.000 habitantes y puertos de Cartagena, Gijón y Vigo, autorizando además a los ayuntamientos de esas poblaciones para establecer un recargo municipal hasta de 3 décimas del valor de la *cédula*, todo ello en compensación de las bajas que produjera dicha desgravación.

No ha llegado a tener realidad legislativa ni el intento de establecer

una cédula a cargo de las personas jurídicas ni el de transformar este impuesto en un impuesto sobre la renta, conforme se pretendió en los proyectos de 1910, 1919 y 1922.

El Estatuto provincial de 20 de marzo de 1925 cedió este impuesto a las diputaciones provinciales que lo vienen percibiendo desde 1926. Las tarifas vigentes son tres: en la primera sirven de base las rentas del trabajo y su importe varía desde 3 pesetas (para las rentas de 1 a 750 pesetas) a 1.000 pesetas (para las rentas de más de 60.000 pesetas) en dieciséis clases; en la segunda, la base son las contribuciones directas, constando la tarifa de trece clases que varían de 3 a 1.000 pesetas; y en la tercera sirve de base el alquiler de fincas que no se destinen a industria fabril o comercial, distinguiéndose seis clases de población y constando la tarifa de 13 clases, cuyas respectivas cédulas varían desde 1.50 pesetas a 1.000 pesetas. Las diputaciones podrán reducir con carácter general el importe de la cédula de la última clase de esta tarifa hasta un 50 por 100. Los jornaleros y sirvientes pagarán cédula de la última clase. Corresponderá cédula especial de una peseta a los hijos menores de edad que vivan en compañía de su padre cuando éste pague cédula de última clase en cualquiera de las tres tarifas. Los militares y sus asimilados, cuando sólo contribuyan por el sueldo, pagarán la cédula de la clase 15 (de 7,50 pesetas, que en otro caso corresponde a una renta de trabajo de 751 a 1,500 pesetas). La novedad más importante de esta nueva regulación es el establecimiento de un recargo de soltería que varía del 20 al 60 por 100 del importe de la cédula y que se aplicará a los contribuyentes solteros, varones y mayores de 25 años. A idéntico recargo están sujetos los viudos mayores de 25 años que no tengan hijos legítimos, legitimados, naturales reconocidos o adoptivos, exceptuándose únicamente de este recargo los ordenados in sacris y los religiosos profesos. En cambio, no ha lugar a la exacción de la cédula especial de cónyuge, y sí sólo la de 1,50 pesetas cuando la esposa tenga en su compañía cuatro ó más hijos menores de edad, a no ser que por sus rentas de trabajo o contribuciones directas tenga que proveerse de cédula propia.

Los ayuntamientos perciben de este impuesto el 50 por 100 de lo que por este concepto obtuvieran en el año económico de 1924-25.

Bibliografía. — Véase el § 145.

2. El impuesto general sobre la renta

§ 144. Mientras el impuesto de clases se contenta con una estimación aproximada de la capacidad de prestación del contribuyente, la naturaleza del *impuesto sobre la renta propiamente dicho* consiste en que aquí se procura gravar a cada uno en la relación más exacta que sea posible con la renta de que disfrute. Por renta se ha de entender a estos efectos la renta total anual, es decir, la suma de todos los ingresos que el contribuyente per-

ciba, bien procedan de la posesión de capitales, de tierras o edificios, o bien de la explotación de un comercio e industria, o del ejercicio de una profesión o trabajo y demás negocios lucrativos. El impuesto sobre la renta grava en principio, por consiguiente, la renta total, tanto del patrimonio mueble e inmueble como del trabajo y tanto las percepciones fijas, seguras y permanentes como las variables, inseguras y temporales. Se excluyen solamente los casuales aumentos del patrimonio, como herencias, donaciones y ganancias de lotería que se gravan con impuestos especiales. Al menos tal es la extensión que se da al concepto de la renta en la nueva legislación del Reich alemán, mientras que las leyes anteriores de los Estados particulares alemanes solamente sometían a gravamen los ingresos derivados de fuentes económicas permanentes o periódicas. Por tal modo no se sometían a este impuesto las ganancias ocasionales o de coyuntura, a veces muy importantes, que se realizaban en el tiempo que media entre dos estimaciones o valoraciones sucesivas si en ese mismo período de tiempo se consumían. Lo característico de todas las leyes de impuestos sobre la renta consiste en que, por una parte, procuran en lo posible gravar la renta real y efectiva, para lo cual se deduce de los ingresos totales los gastos efectuados para su obtención y conservación, así como los intereses de las deudas; y por otra, en que procuran también tener en cuenta en mayor o menor grado la situación personal del contribuyente.

§ 145. Incidentalmente hemos hablado ya de las ventajas del impuesto general sobre la renta. La renta total en sí no da aún una medida de gravamen exenta de toda objeción, pero la determinación de la renta total es condición necesaria para tener en cuenta los factores personales que determinan la capacidad de prestación del contribuyente. Por su naturaleza el impuesto general sobre la renta supera a cualquier otra forma de imposición; sólo él da la posibilidad de tener en cuenta las relaciones personales y permite, por tanto, gravar a cada uno en atención a su respectiva capacidad de prestación económica. En particular se dice, en su favor, que puede graduarse fácilmente, que permite eximir el mínimo necesario para la existencia del contribuyente, que puede seguir mejor que ningún otro impuesto los movimientos y oscilaciones de la renta, y que ocasiona menores gastos de percepción que la imposición de producto. Además, la cuestión de la progresión del gravamen puede resolverse más fácilmente por medio del impuesto general sobre la renta, y propiamente, sólo con este impuesto puede resolverse esa cuestión de un modo sa-

tisfactorio. Por último, este impuesto se adopta especialmente para servir de complemento de los demás impuestos que en parte fluctúan en sus rendimientos, siendo, además, de difícil elasticidad, mientras que en el impuesto sobre la renta fácilmente se pueden elevar o reducir los tipos de gravamen, pudiendo incluso constituir una eficaz ayuda en casos de necesidades extraordinarias. Toda la evolución de la vida económica con sus complicadas relaciones de crédito y deuda y con la progresiva integración de la renta individual en las más diversas fuentes conduce necesariamente a la imposición sobre la renta.

Pero no hay que desconocer que estas ventajas intrínsecas al impuesto general sobre la renta se atenúan grandemente por los graves inconvenientes que plantea su aplicación en la práctica, principalmente a causa de la dificultad de determinar con aproximada seguridad la cuantía de la renta imponible. En algunas clases de renta la percepción del impuesto en su respectiva fuente es posible y así se hace en muchos países. Así ocurre con las rentas de los capitales dados a préstamos, con las rentas de sueldos y salarios, con las ganancias de empresas mercantiles y con las rentas que se derivan del arrendamiento o colonia, cuyo impuesto se satisface respectivamente por la persona o entidad obligada al pago de los intereses, por el patrono, por la compañía mercantil o por el arrendatario, dándoles a éstos facultad para cargar en cuenta a los acreedores por uno u otro concepto la cantidad anticipada por ellos para el pago del impuesto. Este procedimiento asegura en general la cobranza del impuesto, pero tiene el inconveniente de que no siempre garantiza la difusión del impuesto sobre el destinatario y además se pierde la conexión que los ingresos derivados de las distintas fuentes tienen con la renta total del contribuyente, de modo que la progresión del tributo por un lado y la atenuación del mismo en atención a las circunstancias personales del contribuyente, que afectan a su capacidad de prestación, por otro, no se puede lograr o al menos se dificulta. Por consiguiente, desaparecen una serie de ventajas que justamente se atribuyen al impuesto general sobre la renta. Por lo demás, la determinación de la renta imponible puede hacerse por estimación, por la propia declaración del contribuyente o por un procedimiento mixto. Pero hoy se acepta casi unánimemente que el impuesto sobre la renta debe asentarse esencialmente sobre la propia declaración del contribuyente, y también, que ésta, como enseña la experiencia, está muy lejos de dar resultados plenamente satisfactorios. Ello es debido, por una parte,

a que una gran masa de la población, a saber, aquella que consume en especie los productos de su propia economía y la que no lleva una contabilidad ordenada, aun con la mejor voluntad, no está en situación de precisar la cuantía de su renta; y por otra parte, a que no se puede contar en general con la escrupulosidad del contribuyente en cuestiones tributarias. El primer inconveniente no tiene gran importancia, puesto que afecta principalmente a las clases inferiores, a los pequeños agricultores e industriales, y, como antes se ha dicho, la cuota de gravamen aplicable a las rentas que no lleguen a una cuantía determinada debe ser pequeña. Por lo que respecta al segundo inconveniente, los innegables defectos de la declaración por el contribuyente requieren inexcusablemente que se proceda con cautela a este respecto imponiendo severas sanciones en su caso. Sólo se podrá lograr un resultado satisfactorio cuando se obligue al contribuyente a dar una declaración sistematizada de su renta clasificada por las principales fuentes de percepción, examinándose luego esos datos minuciosamente por comisiones técnicas competentes e imponiendo severos castigos en caso de falsedad en la declaración, y, en fin, estimando la administración la cuantía de la renta de aquellos que no presten la declaración privando a éstos en su caso de todo derecho a reclamar. De este modo podrá lograrse educar y formar poco a poco la conciencia tributaria del contribuyente, pues no es justo esperar hasta que se haya formado ya esa conciencia. Como en otras manifestaciones de la vida pública, tampoco aquí hay que perder de vista otras funciones más elevadas de la vida política y hay que procurar elevar al nivel de la parte más selecta de la población a los que espiritual o moralmente quedaron rezagados, empleando para ello los medios coactivos adecuados.

Otra cuestión hay que tener en cuenta. Si la ley del impuesto sobre la renta no grava en mayor medida la procedente de fuentes fundadas que las rentas derivadas del trabajo, el postulado de la justicia requerirá que se complemente el impuesto general sobre la renta por otro impuesto que tenga en cuenta la mayor capacidad de prestación de tales rentas fundadas. Esto puede lograrse apelando al impuesto sobre el patrimonio o conservando los impuestos de producto sobre las rentas fundadas en aquellos países donde exista un sistema completo de impuestos de producto. Como de conservarse esos impuestos de producto implicarían un gravamen complementario al del impuesto sobre la renta, las cuotas de gravamen de aquéllos deben ser moderadas. Claro es

que, en general, no se puede decir de antemano cuál de esos dos sistemas sea el preferible. Ello depende esencialmente de si los impuestos de producto satisfacen los postulados de una justa y uniforme imposición de las distintas fuentes de renta y de tener en cuenta además el aspecto puramente fiscal dilucidando si es preferible conservar los antiguos impuestos de producto cuyos rendimientos son conocidos o sustituirlos por un impuesto sobre el patrimonio.

Por lo demás, la legislación vigente — como ahora veremos — difiere grandemente en lo que respecta al trato que se da a las distintas clases de renta, al modo de establecer la progresión del gravamen, a las exenciones y atenuaciones de gravamen, a si se someten al impuesto sobre la renta solamente las personas físicas o también las jurídicas y, en fin, a otras muchas cuestiones con éstas conexas. Estas diferencias se explican, en parte, por la variedad de los impuestos que coexisten al lado del general sobre la renta.

Desde que el impuesto general sobre la renta, en *Alemania*, ha sido transferido al Reich, los impuestos sobre la renta de los diversos Estados alemanes han perdido su importancia práctica. Sólo el prusiano merece especial mención, porque fué el que dió la norma a los demás Estados alemanes y también al impuesto sobre la renta establecido por el propio Reich o imperio.

En *Prusia*, el impuesto general sobre la renta se basa en las leyes de 24 de junio de 1891 y novelas de 19 de junio de 1906 y 26 de mayo 1909. Son *sujetos* de gravamen: 1.º Los ciudadanos prusianos, con excepción de aquellos que sin tener domicilio en Prusia residen en otro Estado federal o en Austria, o que teniendo domicilio en Prusia residen por razón de su cargo en otro Estado federal y tienen también aquí un domicilio en el sentido de la ley de la doble imposición de 22 de marzo de 1910, o aquellos que sin tener domicilio en Prusia residen por más de dos años en el extranjero. — 2.º Los nacionales de otros Estados alemanes que sin tener su domicilio en ellos residen en Prusia o tienen aquí su domicilio. — 3.º Los extranjeros que tengan domicilio en Prusia o residan en Prusia por más de un año. — 4.º Las sociedades por acciones, comanditarias por acciones, sociedades mineras y asociaciones inscritas que extiendan sus negocios a personas no asociadas. — 5.º Asociaciones cooperativas para la compra al por mayor de medios de subsistencia y venta al detall. — 6.º Sociedades de responsabilidad limitada. Sin tener en cuenta la nacionalidad o domicilio del titular de la renta se someten al impuesto las rentas por sueldos o pensiones satisfechas por el Estado, así como las derivadas de edificios o fundos sitios en Prusia o de negocios explotados en territorio prusiano.

Objeto de gravamen es la renta total anual que proceda: 1.º, de capitales mobiliarios; 2.º, de patrimonio inmobiliario; 3.º, del comercio,

la industria y minería; 4.º, de otras ocupaciones lucrativas y títulos jurídicos que den derecho a percepciones periódicas. La ley da preceptos especiales para determinar en cada caso la renta imponible. La renta imponible de las sociedades por acciones se determina por el dividendo distribuido entre los socios, añadido el importe que se destine a la amortización del capital fundacional o de deudas contra tercero, así como las cantidades que se destinen a mejora o ampliación del negocio o a la formación de fondos de reserva, y deducido el 3 1/2 por 100 del capital acciones desembolsado. De la renta total se deducirán: 1.º, los gastos efectuados para la adquisición, seguro y conservación de la renta; 2.º, los intereses y rentas pagados por el contribuyente a no ser que procedan de fuentes que no se hayan tenido en cuenta al determinar la renta imponible; 3.º, las cargas permanentes basadas en determinado título jurídico; 4.º, los impuestos directos pagados al Estado por concepto de territorial, industrial y minería, así como los impuestos indirectos cuyo importe se considere como gastos de la empresa; 5.º, las amortizaciones anuales ordinarias de edificios, máquinas, utensilios, etc.; 6.º, las primas para pago del seguro obrero, así como las satisfechas a las cajas de pensiones en tanto la cuantía de éstas no exceda de 600 marcos; 7.º, el importe de las primas del seguro de vida del contribuyente cuando no exceda de la cantidad antes indicada. No podrá deducirse de la renta imponible los gastos hechos por el contribuyente para satisfacer sus propias necesidades y las de su familia, ni los gastos de ampliación del negocio o colocación de capitales. Se eximen del tributo las rentas inferiores a 900 marcos. La tarifa de gravamen es graduada con cuotas fijas conforme a una escala variable con la cuantía de la renta. Por ejemplo, cuando la renta es mayor de 900 marcos y menor de 1.050 el impuesto es de 6 marcos; de 1.050 a 1.200, 9 marcos; de 9.000 a 9.500, 276 marcos, etc. El impuesto era progresivo y su cuantía mínima era del 0,63 por 100 de la renta media en el último grado de la escala, llegando al 3 por 100 en las rentas de 9.500 a 10.500 marcos y siendo el 4 por 100 el tipo máximo de gravamen. Para las sociedades de responsabilidad limitada, cuyos partícipes se eximían por la parte de beneficios que percibían de la misma, la tarifa era algo más elevada, siendo el tipo máximo de gravamen el 4,6 por 100. En 1909 y después en 1916 se elevaron los tipos de gravamen.

La estimación de la renta imponible se hacía por hogares o familias a base de la declaración del jefe de la misma, o por estimación y examen de una comisión especial, referida aquélla, para las personas físicas, a la existencia de la fuente al comenzar el año fiscal. Esta norma se ha probado que era defectuosa, pues se eludía el impuesto por la renta que manaba de una fuente abierta después de comenzar el año fiscal y que se había cegado al comenzar el siguiente (traspaso del negocio, etc.). La ley de 30 de diciembre de 1916 trata de salir al paso de esa dificultad, al menos durante la guerra, estableciendo que la renta imponible se determine teniendo en cuenta el resultado del año natural o mercantil anterior al año fiscal. Se someten así a gravamen ingresos que proceden

de una actividad aislada, con lo cual se amplía esencialmente el concepto fiscal de renta imponible.

El rendimiento de este impuesto fué de 174 millones en 1901 y de 352,5 millones en 1912.

Baviera.—Leyes de 14 de agosto de 1910 y 17 de agosto de 1908. El impuesto era progresivo y su tipo máximo de gravamen, antes de la guerra, el 6 por 100. Eximía a las personas físicas cuya renta fuese inferior a 1.000 marcos.

Baden.—Leyes de 9 de agosto de 1900 y 27 de mayo de 1910. El tipo normal de gravamen fluctúa entre el 0,58 por 100 y el 5 por 100. Y luego la ley de presupuestos determina en cada año en qué tanto por ciento se ha de aplicar dicho tipo. Hasta la ley de 25 de diciembre de 1915 se aplicó el tipo normal, pero por esta ley se elevó el tipo al 120 por 100 del normal para las rentas de 2.400 a 10.000 marcos y al 125 por 100 para las rentas que excediesen de esa cuantía (1).

Según las leyes en vigor en el año de 1916 la cuantía del impuesto sobre la renta en los principales Estados alemanes era la siguiente:

Renta en marcos	Impuesto en marcos en					
	Prusia	Baviera	Sajonia	Wurtemberg	Baden	Hessen
1.000	6	4,50	10	5,25	8	13,97
10.000	405	364	407	437,95	425	400,05
50.000	2.940	2451,80	2.886	2.730	2.812,50	2.349,50
100.000	7.605	5.779,80	6.422	5.850	6.250	5.340,35
200.000	15 600	13.000	13.000	13.000	12.500	11 960,35

Impuesto en tantos por 100 de la renta

1.000	0,6	0,45	1,0	0,525	0,8	1,38
10.000	4,05	3,64	4,07	4,38	4,25	4,0
50.000	5,88	4,90	5,77	5,46	5,63	4,70
100.000	7,61	5,78	6,42	5,85	6,25	5,34
200.000	7,80	6,50	6,50	6,50	6,25	5,85

(1) En total, el rendimiento del impuesto sobre la renta en todos los Estados alemanes fué, en 1913, de 1300 millones de marcos, de los cuales percibieron los Estados 694 millones y los municipios 600 millones. Por la elevación de los tipos de gravamen y la desvalorización del dinero el rendimiento de este impuesto fué, sin incluir los recargos municipales:

En 1914	711,2 millones
» 1915	675,7 »
» 1916	919,9 »
» 1917	1.152,8 »
» 1918	1.527,3 »
» 1919	3.000, aproximadamente.

(N. DEL T.)

Por ley de 29 de marzo de 1920 se introduce en el *imperio alemán* el impuesto sobre la renta, que principalmente por lo que respecta a la tarifa de gravamen se modifica por los Decretos y leyes de 31 de marzo y 21 de julio de 1920, 24 de marzo y 20 de diciembre de 1921 y 20 de julio de 1922. Este impuesto ha sustituido a los de los Estados y municipios, y en compensación se reparte entre éstos las dos terceras partes del rendimiento del impuesto sobre la renta percibido por el Reich. Como hemos dicho, el Reich tomó por modelo el tipo prusiano. Pero el impuesto sobre la renta del Reich sólo grava las personas físicas; las jurídicas se gravan por un impuesto especial sobre sociedades establecido por ley de 30 de marzo de 1920 y reglamento de 20 de julio de 1922. El concepto de la renta imponible es más amplio que lo era en las leyes de los diversos Estados. Mientras antes se consideraba como renta la totalidad de bienes económicos que el individuo percibía de fuentes permanentes de adquisición, ahora se someten también a gravamen (siguiendo la ley prusiana de 1916) las ganancias obtenidas en aislados negocios de enajenación o compra-venta, pero sólo en tanto en cuanto se adquiere el objeto que se enajena para venderlo de nuevo obteniendo una ganancia — ganancia de especulación — y en tanto el negocio en cuestión no entre dentro del círculo de la actividad profesional del contribuyente satisfaciendo por tal motivo la matrícula correspondiente (ley de 24 de marzo de 1921).

Las normas más importantes del impuesto sobre la renta son las siguientes: *Sujeto de gravamen* son todos los alemanes en tanto no residan por más de dos años consecutivos en el extranjero sin conservar en Alemania su domicilio. Se grava también a los extranjeros cuando tengan un domicilio en Alemania o a causa de su profesión residan por más de seis meses consecutivos en Alemania. Se someten, por último, a este impuesto todas las personas físicas, sin tener en cuenta su nacionalidad, domicilio o residencia por la renta que perciban de propiedades sitas en Alemania, o por profesiones o industrias ejercidas dentro del territorio alemán o por las percepciones periódicas o subsidios que perciban de las cajas públicas alemanas.

El impuesto recae sobre el importe total de los ingresos expresados en dinero y deducidos los gastos de su adquisición y ciertas cargas personales. Constituyen, pues, la *renta imponible* los ingresos procedentes de propiedades territoriales, explotaciones industriales, capitales mobiliarios, rentas de trabajo personal y los demás ingresos, cualquiera que sea su naturaleza; estos últimos con ciertas excepciones.

Entre la renta de propiedades territoriales se incluye el valor de uso de las viviendas habitadas por sus dueños, así como el de las viviendas disfrutadas en precario, los ingresos de la explotación de fundos y los obtenidos por precio de arrendamiento. Se considera como renta de los fundos explotados por el contribuyente la ganancia que resulta de deducir de los ingresos totales de la explotación los gastos de la misma, teniendo en cuenta la diferencia de situación y valor de los productos,

mercancías, utensilios y capitales mobiliarios de explotación al comenzar y finalizar el ejercicio económico. En general se toma por base a estos respectos el valor corriente de los respectivos bienes, excepto cuando el contribuyente pruebe que el precio de adquisición fué menor. Se consideran como ingresos de la explotación o negocio el valor de los objetos o prestaciones que el propio contribuyente o su familia consume o emplea en la explotación. Si el contribuyente lleva la contabilidad en forma, a ella se atenderá para determinar la ganancia neta del negocio.

Análogamente se considera como renta imponible de un negocio industrial minero o mercantil la ganancia neta total que del mismo se obtiene. No se deducirán de los ingresos los gastos efectuados para mejora y ampliación del negocio o para amortización de deudas contra tercero, cuando se hayan deducido previamente los gastos de adquisición, como tampoco se deducirán los intereses del capital propio colocado en la empresa, ni las contribuciones personales satisfechas por el contribuyente, así como tampoco las cantidades gastadas para satisfacer las necesidades personales y familiares del contribuyente.

Entre los demás ingresos no incluidos concretamente en alguna de las fuentes concretamente especificadas en la ley, se incluyen las rentas de toda especie, subsidios, ganancias de lotería y ganancias que se obtienen en negocios aislados no ejercidos profesionalmente. La ley presume y grava la ganancia de especulación por venta de terrenos cuando éste se adquiere y se enajena antes de que transcurran diez años desde su adquisición.

No tienen el carácter de renta imponible las adquisiciones de capital por título de herencia, o por seguro de vida o accidentes, las pensiones de seguro de funcionarios y militares y percepciones de análoga naturaleza.

La estimación de la base imponible se hace teniendo en cuenta la declaración del contribuyente, que es obligatoria para todos aquellos cuya renta excede de 3.000 marcos, incluida la del cónyuge e hijos menores de edad que vivan en compañía de sus padres. Pero se gravará aparte la renta de trabajo de los hijos que, por tanto, no se incluirá entre las rentas del jefe de familia.

Al principio, el tipo de gravamen empezaba con el 10 por 100 para los primeros 1.000 marcos, siendo el tipo máximo de gravamen el 60 por 100 para las rentas que excedían de 500.000 marcos, pero sólo se gravaba la parte de renta que excedía de 1.500 marcos. Y por cada persona a cargo del contribuyente se aumentaba la renta exenta en 500 marcos. Cuando la renta total del contribuyente no excedía de 10.000 marcos se aumentaba la exención en 200 marcos más por cada persona a cargo del contribuyente a partir de la segunda, siempre que esas personas no fuesen mayores de dieciséis años. El decreto de 24 de marzo de 1921 modifica los tipos de gravamen de esta forma: hasta 24.000 marcos de renta imponible el tipo era de 10 por 100; para los 6.000 marcos siguientes el 20 por 100; para los siguientes 5.000 el 25 por 100, etc., lle-

gando el tipo máximo del 60 por 100 para la parte de rentas que exceda de 400.000 marcos. Teniendo en cuenta la creciente desvaloración del dinero, las leyes de 20 de diciembre de 1921 y 20 de julio de 1922 modificaron los tipos de gravamen, que según esta última ley eran los siguientes:

Para los primeros 100.000 marcos de renta imponible o fracción el tipo era del 10 por 100.

Para los 50.000 marcos siguientes, el 15 por 100.

» los 50.000 marcos siguientes, el 20 por 100.

» los 50.000 marcos siguientes, el 25 por 100.

» los 150.000 marcos siguientes, el 30 por 100.

» los 200.000 marcos siguientes, el 35 por 100.

» los 200.000 marcos siguientes, el 40 por 100.

» los 200.000 marcos siguientes, el 45 por 100.

» los 1.000.000 de marcos siguientes, el 50 por 100.

» los 1.000.000 de marcos siguientes, el 55 por 100.

Para lo que exceda de las cifras anteriores, el 60 por 100.

Correlativamente se elevó también la cuantía de las atenuaciones de gravamen. El patrono, al pagar los salarios, sueldos, pensiones, etc., retiene para el pago del impuesto el 10 por 100 del importe del sueldo en cuestión. Pero la retención del salario obrero se reduce, cuando el salario se paga mensualmente, en 40 marcos; en 9,60 si se paga semanalmente, en 1,60 si se paga diariamente, y en 0,40 marcos si se paga por menores períodos de tiempo (1).

(1) A medida que se desvalora el marco en relación con el dólar se eleva el mínimo de exención que en el año 1922 llegó a 400.000 marcos y en 1923 a un millón de marcos. En 9 de julio de 1923 un dólar equivalía a 180.000 marcos y en 29 de septiembre a 142 mil millones de marcos (1). El Decreto de 11 de octubre ordena el pago del impuesto en billetes por su equivalencia con el valor oro. Por otra parte, cada vez era más crítica la situación por lo que respecta a la imposibilidad de basarse en balances adecuados. En 1924 se establece a modo de impuesto sobre la renta un «sistema tributario de necesidad». Los contribuyentes por el impuesto sobre la renta se clasifican en cuatro categorías, a saber: 1) Asalariados. El impuesto se deduce del salario, a base de marcos oro y al tipo de gravamen del 10 por 100 reducido en el 1 por 100 por el cónyuge y por cada hijo a cargo del contribuyente.—2) Utilidades del capital, que se gravan también por retención en la fuente al tipo del 10 por 100 de su importe bruto.—3) Perceptores de grandes sueldos, profesiones liberales e industriales asimilados y dueños de inmuebles dados en arrendamiento que *grosso modo* pueden determinar trimestralmente su renta; se gravan por la renta bruta deducidos los gastos de adquisición (que en muchos casos se fijaron por un tanto alzado por la propia Administración) al tipo del 10 por 100 cuando la renta no excede al trimestre de 2.000 marcos y al 20 por 100 en otro caso.—4) Industriales y agricultores, para los cuales falta toda base para determinar la renta efectiva, pagan, respectivamente, el 2 por 100 mensual de la cifra de ventas del mes anterior, o al trimestre un marco oro por cada mil del valor patrimonial del terreno cultivado. Este sistema, en forma atenuada a partir de fines del año 1924, en que se sanea la situación, se aplicó en el año 1925, en tanto se regulaba de nuevo la legislación del impuesto sobre la renta.

se destinan a satisfacer fines religiosos o benéficos. En general, para determinar la renta imponible se aplican las normas establecidas en la ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas. La cuantía del impuesto es del 20 por 100 de la renta imponible en las sociedades de carácter lucrativo y el 10 por 100 en las demás (1). Se calculaba el rendimiento de este impuesto en 900 millones para el año 1920, 2.000 para el 1921 y 4.000 para el 1922. Lo mismo que con el impuesto sobre la renta, dos terceras partes del rendimiento de este impuesto se distribuye entre los Estados y municipios.

En *Inglaterra*, el impuesto general sobre la renta (*General Property and Income Tax*), establecido el año 1798 y suprimido después de las guerras napoleónicas, se basa hoy fundamentalmente en la ley de 1842. Constituye no solamente la principal fuente de ingresos del presupuesto, sino que es también el impuesto más elástico del sistema tributario inglés. El tipo de gravamen se determina por la ley de presupuestos que fija el número de chelines y peniques con que se grava cada libra esterlina de renta imponible. El impuesto inglés sobre la renta es propiamente un sistema de impuestos de producto con determinados rasgos de imposición personal sobre la renta. Se descompone en cinco cédulas («*Schedules*»). En la cédula A se grava a los propietarios de inmuebles por las rentas que perciben por el disfrute o arrendamiento de los fundos y casas en cuestión. En la cédula B se gravan los beneficios de la explotación agrícola; en la cédula C las rentas provenientes de fondos públicos ingleses, coloniales y extranjeros; en la cédula D se gravan los beneficios del comercio, la industria, el ejercicio de profesiones liberales, los ingresos percibidos por empleados y obreros y los dividendos distribuidos a los socios de empresas mercantiles y, por último, en la cédula E se gravan los sueldos, salarios y pensiones de los funcionarios del Estado y demás corporaciones de derecho público. En las cédulas A, C y E, el impuesto se recauda en la fuente, esto es, por retención que hace de su importe el deudor de las rentas en cuestión. Para la estimación de la renta imponible en la cédula B se estima que el beneficio del colono es igual a una parte determinada de la renta estimada en la cédula A; pero, no obstante, el contribuyente puede pedir que se le estime la renta imponible por el procedimiento que se aplica en la cédula D. La estimación de las rentas gravadas en la cédula D se hace en virtud de la declaración del propio contribuyente.

Los tipos de gravamen, como se ha dicho, varían según las necesidades del Estado; en tiempos de guerra se elevan extraordinariamente para satisfacer una parte de los gastos de la guerra con los ingresos or-

(1) La nueva ley de 10 de agosto de 1925 conserva el tipo del 20 por 100, pero en determinados casos (sociedades de responsabilidad limitada y cooperativas cuyo capital no exceda de 50.000 marcos) el tipo de gravamen no es proporcional, sino progresivo, variando desde el 10 al 30 por 100, pero siempre que el impuesto no exceda del 20 por 100 de la renta imponible, que será el tipo máximo de gravamen.—(N. DEL T.)

dinarios del presupuesto. Por la ley de presupuestos de 1910 se estableció al lado del impuesto general sobre la renta el *super-tax* o impuesto complementario para gravar las rentas superiores a 5.000 libras esterlinas. Las normas fundamentales reguladoras de este impuesto según la *Consolidated Income tax* de 1918 y la *Finance Act* de 1920 son las siguientes:

A. El *Income tax* grava a todas las personas físicas y jurídicas. Desde 1920 ha desaparecido la antigua diferenciación de rentas de trabajo (*earned*) y de capital (*inearned*) que ahora se gravan con el mismo tipo, pero las primeras gozan de un régimen de favor que consiste en deducir de la renta imponible una décima parte de su importe sin que esta deducción pueda exceder de 200 libras. De la renta imponible, es decir, la que resulta después de deducir de los ingresos totales los gastos para adquisición de los mismos, se deduce 135 libras como parte exenta; 90 libras por la esposa (y además $\frac{3}{10}$ de la renta de trabajo de la esposa si en la renta imponible total figura algún ingreso por tal concepto, pero sin que la cantidad que haya de deducirse por este concepto pueda exceder de 45 libras); por el primer hijo se deducen otras 36 libras y por cada uno de los demás 27 libras (pero cuando los hijos perciban por su propio derecho más de 40 libras de renta no se deducirá nada por ese concepto); por cada pariente a quien sustente el contribuyente, cuya renta propia no exceda de 50 libras, se deducen otras 25. En los casos en que el impuesto se recaude en la fuente no se harán esas deducciones que serán objeto de una liquidación complementaria. A las personas físicas, pero no a las jurídicas, se les grava con la mitad de la cuota las primeras 225 libras que se someten a gravamen después de las deducciones dichas. El tipo de gravamen en la ley de presupuestos de 1920 era de 6 chelines por libra de renta imponible.

B. El *Super-tax* — que sólo recae sobre las personas físicas — grava la renta imponible sin deducción alguna cuando exceda de 2.000 libras. Los tipos de gravamen son los siguientes (1):

Por la renta comprendida entre 2.000 y 2.500 libras, 1 chelín y 6 peniques por libra, o sea, el 7,5 por 100.

(1) El rendimiento fué, en millones de libras esterlinas:

	<u>Income tax</u>	<u>Super-tax</u>
En 1913-14	43,9	3,3
» 1914-15	59,4	10,1
» 1915-16	112,4	16,8
» 1916-17	186,5	19,1
» 1917-18	214,9	23,3
» 1918-19	257,7	35,6
» 1919-20	317,0	42,4
» 1920-21	340,7	55,7
» 1921-22	334,9	61,4
» 1922-23	314,4	63,9

(N. DEL T.)

Por la renta comprendida entre 2.500 y 3.000 libras, 2 chelines por libra, o sea, el 10 por 100.

Por la renta comprendida entre 3.000 y 4.000 libras, 2 chelines y 6 peniques por libra, o sea, el 12,5 por 100.

Por la renta comprendida entre 4.000 y 5.000 libras, 3 chelines por libra, o sea, el 15 por 100.

Por la renta comprendida entre 5.000 y 6.000 libras, 3 chelines y 6 peniques por libra, o sea, el 17,5 por 100.

Por la renta comprendida entre 6.000 y 7.000 libras, 4 chelines por libra, o sea, el 20 por 100.

Por la renta comprendida entre 7.000 y 8.000 libras, 4 chelines y 6 peniques por libra, o sea, el 22,5 por 100.

Por la renta comprendida entre 8.000 y 20.000 libras, 5 chelines por libra, o sea, el 25 por 100.

Por la renta comprendida entre 20.000 y 30.000 libras, 5 chelines y 6 peniques, por libra, o sea, el 27,50 por 100.

Por la renta que exceda de 30.000 libras, 6 chelines por libra, o sea, el 30 por 100.

Según esto, el gravamen para un individuo casado con dos hijos menores de veintidós años, es, en tanto por ciento de su renta, el siguiente, teniendo una renta imponible (en libras esterlinas):

Procedente de:	450	1.125	4.500	22.500	45.000
Sueldos y salarios . . .	3,90 %	16,32 %	32,39 %	49,87 %	54,52 %
Comercio o industria.	3,90 »	16,32 »	32,39 »	49,87 »	54,52 »
Capitales mobiliarios.	5,40 »	19,32 »	33,72 »	50,13 »	54,65 »

Las *sociedades de fin utilitario* están sometidas a un impuesto especial (*corporation tax*) del 5 por 100 de la ganancia neta que exceda de 500 libras.

En Italia el impuesto sobre la renta (*imposta sui redditi della ricchezza mobile*), después de la ley de 24 de agosto de 1877, se asemeja al tipo inglés. Pero en sentido estricto es un impuesto parcial sobre la renta, pues la propiedad inmobiliaria se grava por un impuesto especial. Las rentas de fondos públicos se gravaban al 20 por 100 por retención en la fuente. Cuando el impuesto se cobra directamente del contribuyente el tipo de gravamen para los demás capitales mobiliarios era de las tres cuartas partes del 20,4 por 100, o sea, del 15,35 por 100; para las rentas procedentes de beneficios agrícolas, comerciales e industriales, el tipo era del 10,20 por 100; para los sueldos y rentas de profesiones liberales el 9,08 por 100; y para los sueldos y pensiones percibidos de las cajas públicas, el 7,5 por 100. Aparte esta distinción entre rentas fundadas y no fundadas, el impuesto era proporcional en cada categoría de rentas o cédulas. Se eximía de gravamen la renta inferior a 400 liras.

La ley de 24 de noviembre de 1919 transforma radicalmente el impuesto sobre la renta, que ahora se compone de un impuesto normal y otro complementario.

El *impuesto normal* grava a las personas físicas y sociedades de fin lucrativo, separando las distintas clases de renta en cuatro grupos, el primero de los cuales se compone a su vez de tres secciones, a saber: *A 1*, rentas de capitales mobiliarios; *A 2*, de propiedades urbanas; *A 3*, de propiedades rústicas; *B*, rentas de industria y comercio (rentas mixtas); *C*, rentas de sueldos, trabajo y profesiones liberales; *D*, rentas de empleados públicos. Los tipos de gravamen son: el 18 por 100 para las rentas de las categorías *A 1* y *A 2*; de 15 por 100 para las de la categoría *B*; de 12 por 100 para la *C* y de 9 por 100 para la *D*. Se exime a los contribuyentes de las categorías *B*, *C* y *D* cuando su renta total no exceda de 1.200 liras; cuando la renta es mayor de 1.201 y menor de 1.300 se eximen 1.000 liras, y de 1.301 a 1,400, 900, etc.; de 1.901 a 2.000 se eximen 100 liras.

El *impuesto complementario* grava la renta total, es decir, previa deducción de los ingresos por todos conceptos, los gastos de adquisición de los mismos, intereses de deudas, etc. De la total renta imponible se deducen por cada miembro de la familia $\frac{1}{30}$ de la renta, siempre que la deducción mínima sea de 600 liras y la máxima de 1.500, pero los solteros de ambos sexos sufren un recargo del 20 por 100 siempre que su renta sea de 6.000 liras como mínimo. Las rentas inferiores a 3.000 liras se eximen del impuesto y en rentas superiores a esa cuantía sólo se eximen 1.500 liras. El impuesto recae únicamente sobre las personas físicas. Las rentas de la categoría *D* solamente se gravan en las tres cuartas partes de su importe. Los tipos de gravamen son los siguientes:

A una renta de	1.500 liras, el	1,00 por 100
» » »	5.000 » »	1,69 »
» » »	10.000 » »	2,28 »
» » »	20.000 » »	3,08 »
» » »	50.000 » »	4,53 »
» » »	100.000 » »	6,19 »
» » »	300.000 » »	8,36 »
» » »	500.000 » »	12,43 »
» » »	1.000.000 » »	16,80 »
» » »	2.000.000 » »	22,69 »
Superior a	2.500.000 » »	25,00 »

En el impuesto complementario se consideran también como renta los ingresos no periódicos de toda especie, con excepción de las adquisiciones por herencia, donaciones e indemnizaciones por seguros de vida.

Por esta reforma se suprimieron la contribución territorial de rústica y urbana, los impuestos existentes hasta entonces sobre el patrimonio mobiliario, el impuesto personal extraordinario de guerra, el impuesto extraordinario sobre los colonos, el impuesto complementario sobre la renta total superior a 10.000 liras y el impuesto extraordinario sobre dividendos, intereses y primas.

En *Francia*, y después de largas luchas, se establece por ley de 15

personas a cargo del contribuyente y al 10 por 100 por cada persona más a su cargo, pero sin que el total deducible por persona pueda exceder de 2.000 francos. Por otra parte, la cantidad que ha de pagarse por el impuesto se recarga con el 25 por 100 para los contribuyentes de más de treinta años de edad, célibes o divorciados, sin personas a su cargo; y en el 10 por 100 para los contribuyentes de más de treinta años, que después de dos de matrimonio no tengan hijos a su cargo.

En el presupuesto para el año 1921 se calcula el rendimiento de este impuesto en 800 millones de francos.

Al introducirse el impuesto general sobre la renta se suprimió la contribución personal y mobiliaria como impuesto del Estado, pero subsistiendo los recargos municipales sobre la misma.

En los *Estados Unidos*, por ley de 5 de agosto de 1909 se estableció el impuesto sobre la renta limitado a las ganancias de las sociedades mercantiles. El impuesto general sobre la renta se estableció por ley de 3 de octubre de 1913. Las necesidades de la guerra determinaron que se modificara este impuesto, como se hizo por leyes de 8 de septiembre de 1916 y 23 de noviembre de 1921. Se gravan las rentas de toda especie; pero el sujeto de gravamen se extiende solamente a las personas físicas que tengan su domicilio en los Estados Unidos. Los extranjeros sin domicilio en los Estados Unidos contribuyen por la renta que de ellos perciban. De los ingresos totales se deducen los gastos para su adquisición, intereses de deudas y todos los impuestos pagados a las corporaciones de derecho público. Se eximen del impuesto los pagos por indemnizaciones del seguro de vida, herencias, e intereses de los fondos públicos de los Estados federados y municipios. El impuesto consta de dos elementos: la *normal tax* y la *sur-tax*. El primero grava la *net income* (renta neta) que resulta después de deducir 1.000 dólares por el contribuyente como mínimo libre; 1.000 dólares por el cónyuge y 400 por cada hijo y persona a cargo del contribuyente. Cuando la renta de ambos cónyuges conjuntamente no exceda de 5.000 dólares, la cantidad deducible se eleva de 2.000 a 2.500 dólares. El tipo de gravamen es del 8 por 100, pero los primeros 4.000 dólares se gravan al 4 por 100. No se diferencia el gravamen de las rentas de trabajo de las del capital (1).

El *sur-tax* grava solamente las rentas que excedan de 6.000 dólares. La tarifa de gravamen es la siguiente:

(1) La ley a que hace referencia el texto ha sido modificada en diversos puntos por la de 2 de junio de 1924. En el impuesto normal el tipo de gravamen se ha reducido al 6 por 100 con una degresión según la que los primeros 4.000 dólares sólo se gravan al 2 por 100 y los 4.000 siguientes al 4 por 100. Además se permiten grandes deducciones de la renta imponible, entre otras, 4.000 dólares por cada hijo a cargo del contribuyente. Se atenúa también el gravamen para la renta ganada en el 25 por 100 del impuesto, y por otra parte se considera como tal renta toda aquella cuya cuantía no exceda de 5.000 dólares. El *sur-tax* se aplica ahora sólo a las rentas superiores a 10.000 dólares con tipos de gravamen progresivos del 1 al 40 por 100.—(N. DEL T.)

Para la renta comprendida entre	6.000 y 10.000 dólares, el	1 por 100
» » » »	10.000 y 12.000 »	2 »
» » » »	20.000 y 22.000 »	8 »
» » » »	32.000 y 36.000 »	15 »
» » » »	60.000 y 62.000 »	28 »
» » » »	80.000 y 82.000 »	38 »
» » » »	100.000 y 150.000 »	48 »
» » » »	150.000 y 200.000 »	49 »
Desde	200.000 »	50 »

Los beneficios de las sociedades se gravan por un impuesto especial (*tax on corporation*) al tipo del 12 $\frac{1}{2}$ por 100.

Entre las posesiones norteamericanas existe el impuesto sobre la renta en *Haití* y *Filipinas* (progresivo, del 3 al 23 por 100). En *Cuba* se gravan algunas sociedades.

Entre los Estados del Centro y del Sur de América existe el impuesto sobre la renta en el *Brasil* (ley de 31 de diciembre de 1922). Es un impuesto parcial sobre la renta, pues no grava la del patrimonio mobiliario, la de explotaciones agrícolas ni los intereses de la deuda pública. Grava a las personas físicas y jurídicas. El tipo de gravamen es progresivo: del 5 al 8 por 100. Existe también el impuesto general sobre la renta en *Colombia* con tipos progresivos del 1 al 3 por 100. *Bolivia* grava sólo las sociedades; en el *Perú* existe un impuesto parcial sobre la renta fundada, al tipo del 4 por 100 y sobre las ganancias de las sociedades al tipo del 5 por 100. En *Puerto Rico* existe un impuesto progresivo sobre la renta de las personas físicas que se grava con tipos del 3 al 18 por 100 y otro impuesto sobre las sociedades al tipo del 3 por 100 que se eleva además con tipos que varían del 5 al 30 por 100 cuando la ganancia excede del 10 por 100 de su capital.

En la *Argentina*, a partir del proyecto presentado por el Poder Ejecutivo al Congreso en agosto de 1917, se ensaya el establecimiento del impuesto general sobre la renta. El proyecto aprobado por la Cámara de Diputados en 1920 ha servido de modelo al anteproyecto del ministerio de Hacienda de 1923, que se elabora fundamentalmente siguiendo el tipo francés.

En *España*, la *Gaceta* del 18 de diciembre de 1926 publicó un proyecto de creación de un impuesto sobre las rentas y ganancias de toda clase que a la fecha en que escribimos estas notas se halla sometido a la deliberación de la Asamblea nacional, de reciente creación.

Trata de suprimir: la contribución territorial (rústica y urbana), la industrial y de comercio, la de utilidades de la riqueza mobiliaria, el impuesto sobre el producto bruto de la minería y el de cédulas personales. En su lugar se establece un impuesto sobre las rentas y ganancias de todas clases que perciban las personas naturales y jurídicas. Pero a seguida clasifica las rentas o ganancias en las siguientes categorías: 1) Rentas de la propiedad inmueble; 2) rentas del capital mobiliario; 3) beneficios de la explotación del suelo; 4) beneficios del comercio, de la industria y

de los negocios, y 5) retribuciones del trabajo; para cada una de las cuales se girará una liquidación parcial, lo cual implica al restablecimiento de los impuestos que suprime, aunque varíe algo las bases de percepción.

El valor neto de las rentas correspondientes al dominio de fincas rústicas se valorará, tratándose de terrenos cultivados, por lo que resulte del contrato de arrendamiento cuando lo haya, y en otro caso, por los tipos evaluatorios del catastro o el canon corriente de arrendamiento en la localidad. En las fincas urbanas se atenderá a lo que resulte del Registro fiscal, al importe anual de los alquileres corrientes y subsidiariamente al importe del interés legal del valor en venta de los inmuebles. De la renta íntegra de los edificios se deduce por huecos y reparos las cantidades que hoy se deducen del producto íntegro para hallar el líquido imponible.

Entre las rentas del capital mobiliario se incluyen las actualmente gravadas en la tarifa 2.^a de la contribución de utilidades y los beneficios obtenidos por la «diferencia entre la cotización al contado y la cotización a plazos de las mercancías o de los valores mobiliarios, cualquiera que sea la forma jurídica de la operación u operaciones en que consista la transacción originaria de la ganancia». Estas rentas se computarán por su valor íntegro sin deducción por gastos ni por concepto alguno.

Los beneficios de la explotación del suelo se valorarán por coeficientes determinados para cada zona de cultivo, habida cuenta también del volumen de producción y deduciendo el importe de la renta dominical y el de los intereses de los capitales empleados en la explotación que pertenezcan a personas distintas del cultivador. Sólo los beneficios de las explotaciones agrícolas realizados por compañías anónimas, comanditarias por acciones y sociedades de responsabilidad limitada tributarán según su contabilidad, pero sujetándose a la cuota máxima que le corresponda según lo que acabamos de exponer.

Entre los beneficios del comercio, de la industria y de los negocios se incluyen la mayor parte de los sujetos hoy gravados por industrial, y los gravados por la tarifa 3.^a de utilidades. La evaluación se hará conformándose en esencia a las normas hoy vigentes en esa tarifa según el resultado de la contabilidad del contribuyente en cuestión y en otro caso por la aplicación de coeficientes a los ingresos brutos determinados en los libros de ventas.

En las retribuciones del trabajo se incluyen los sujetos actualmente gravados en la tarifa 1.^a de utilidades. Pero se eximen todas las retribuciones del trabajo que no excedan de 2.500 pesetas en el año, cualquiera que sea su origen o naturaleza. Además, se deduce en concepto de riesgos y gastos el 25 por 100 de los beneficios que no excedan de 10.000 pesetas y el 10 por 100 cuando excedan de esa cifra, siempre que no se trate de retribuciones satisfechas por el Estado, instituciones administrativas dependientes del Estado, corporaciones de derecho público, Banco de España e Hipotecario, Compañía arrendataria de Tabacos, compañías de ferrocarriles acogidas al Estatuto ferroviario o compañías de

transportes marítimos que tengan celebrado contrato con el Estado.

El tipo de gravamen aplicable a esas rentas parciales será proporcional fijándose en la ley de presupuestos, pero sin que pueda exceder del 10 por 100. Ese tipo único se aumentará en ocho décimas cuando se trate de rentas de la propiedad inmueble, en cinco cuando se trate de rentas del capital mobiliario; y en dos cuando se trate de beneficios de la explotación del suelo o de industrias, comercio o negocios.

A más de esos impuestos parciales se establece una *cuota complementaria sobre la totalidad de la renta*. Ese impuesto global será progresivo pero los tipos se fijarán también por la ley de presupuestos y no podrán exceder del 10 por 100. A este impuesto sólo se someten las personas naturales. En el no se tendrán en cuenta las exenciones que concede cada impuesto parcial. En su lugar se deducen de la base imponible diversas cantidades atendidas las circunstancias personales del contribuyente y además cuando la base imponible no exceda de 4.000 pesetas no se exigirá la cuota complementaria. En cambio, el tipo de gravamen se aumentará en tres décimas cuando el contribuyente sea soltero, seglar, mayor de treinta años y no tenga a su cargo ningún ascendiente o hijo natural reconocido. En relación con la legislación vigente se amplía el régimen de la declaración del contribuyente.

El proyecto no contiene en su extenso preámbulo dato alguno sobre los posibles rendimientos del impuesto parcial ni complementario.

Bibliografía.— Como los problemas que afectan al impuesto general sobre la renta se han tratado con frecuencia en conexión con los de los diferentes impuestos de producto, y con los impuestos especiales sobre la renta, los datos bibliográficos siguientes se refieren también a estos últimos, así como al impuesto personal y de clases. — *Sinnhold*, «Die Klassensteuerverfassung des preussischen Staates», Liegnitz, 1831. — *Baumstark*, «Zur Einkommensteuerfrage», Greifswald, 1850. — *C. G. Kries*, «Grundzüge und Ergebnisse der englischen Einkommensteuer» (Z. Staats. W., 1854). — Del mismo, «Die preussische Einkommensteuer», ídem, 1856. — *Vocke*, «Ueber Personalbesteuerung, etc.», ídem, 1865. — *A. Held*, «Die Einkommensteuer», Bonn, 1872. — *E. Nasse*, *A. Held*, *J. Gensel*, *V. Witzingerode*, *E. Rössler*, «Die Personalbesteuerung» (Gutachten in den Schriften des Vereins für Sozialpolitik), t. III, Leipzig, 1873. — *J. Gensel* y *A. Held*, «Referate über die Einkommensteuer», in den Verhandlungen des Vereins für Sozialpolitik von 1875, in den Sch. des V. F. S. P., vol. 11, Leipzig, 1875. — *S. Glatzstern*, «Die Steuer vom Einkommen», Leipzig, 1876. — *K. Burkant*, «Die bestehenden Einkommensteuern», en Ann. d. D. R., 1876 a 1880. — *Fischer*, «Die preussische Klassensteuer», 3.^a edic., Magdeburgo, 1876. — *E. v. Beckerath*, «Die preussische Klassensteuer und die Geschichte ihrer Reform bis 1851», Münster, 1912. — *A. Hoffmann*, «Die direkten Steuern im Kgr. Sachsen, mit besonderer Berücksichtigung der allgem. Einkommensteuer», Leipzig, 1906. — *G. Schanz*, «Die direkten Steuern Hessens und deren neueste Reform» (Finanz Arc., año II). — *Lewald*, «Die direkten Steuern im Gros-

sherzogtum Baden», ídem, año III.—*K. Burkart*, «Die italienische Steuer auf die Einkünfte von beweglichen Vermögen» (Fin. Arc., 1889). — *M. v. Heckel*, «Die Einkommensteuer und die Schuldzinsen», Leipzig, 1890. — *A. Wagner*, «Die Reform der direkten Staatsbesteuerung in Preussen im Jahre 1891» (Fin. Arc., 1891 y 1894). — *Fuisting*, «Die Einkommenbesteuerung der Zukunft», Berlín, 1903. — *Schöler*, «Zur Reform des preussischen Einkommen- und Ergänzungssteuergesetzes», Berlín, 1912. — *Laufer*, «Die deutschen Einkommensteuertarife», Jena, 1911. «Zur Einkommensteuergesetzgebung im Grossherzogtum Luxemburg», ídem, 1892. — *E. Grohmann*, «Versuch einer stetig steigenden Skala für die progressive Einkommensteuer» (Zeitschr. f. Volksw., año III). — *G. Schanz*, «Der Einkommenbegriff und die Einkommensteuergesetze» (Fin. Arc., año XIII). — *Glässing*, «Neugestaltung der direkten Staatsbesteuerung im Grossherzogtum Hessen» (1899) en el Finanz Arch., 1900. — Especialmente los artículos sobre «Einkommensteuer» de *O. Gerlach*, *W. v. Lesigang*, *K. T. v. Eheberg*, *P. Inhülsen*, *N. Reichesberg* y *E. Seligmann* en el Handw. d. Staatsw., ed. 3.^a, y de *G. v. Mayr*, en Stengels Wörterb. — *E. v. Fürth*, «Die Einkommensteuer in Oesterreich und ihre Reform», Viena, 1892. — *W. v. Lesigang*, artículo sobre «Einkommensteuer» en el österr. Staatswörterbuch. — *Strutz*, «Der österr. Gesetzentwurf betr. die direkten Personalsteuern», en los Ann. d. D. R., 1893. — *Wiesser*, «Die Ergebnisse und die Aussichten der Personaleinkommensteuer in Oesterreich», en Schmollers Jahrb., XXII. — *O. Müller*, «Die Einkommensteuergesetzgebung in den verschiedenen Ländern», Jena, 1902. — *Gebhardt*, «Die französische Steuerreform, insbesondere die neue allgemeine Einkommensteuer», Zurich, 1910. — *Rudolff*, «Die Idee der Einkommensteuer in Frankreich» (Conrad Jah., t. XLIII). — *E. H. Vogel*, «Die direkten Steuern Frankreichs und ihre Reform von 1914» (Finz. Arc., año XXXI y XXXII). — *O. Sombathy*, «Die österreichische Steuerreform von 1914», en el Fin. Arch., año XXXII. — *F. Harzen-dorf*, «Die Einkommensteuer in England», Tubinga, 1914. — *P. Mom-ber*t, «Eine Verbrauchseinkommensteuer für das Reich als Ergänzung zur Vermögenzuwachssteuer», Tubinga, 1916. — *L. Buck*, «Zur Beleuchtung der Zusammenhänge zwischen steuerfreiem Existenzminimum, Kinderprivileg, Junggesellensteuer, etc.» en Finanz. Arch., año XXXIV. — *W. Moll*, «Zur Veredelung der preussischen Einkommensteuer», ídem, año XXXV. — *G. Schanz*, «Die bayerische Steuerreform von 1918» (Finz. Arc., año XXXVI). — *P. Marcuse*, «Das neue Einkommensteuergesetz in den Ver. St. v. Amerika» (Finz. Arc., año XXXI). — Del mismo, «Das Einkommensteuergesetz der Ver. St. v. 8 September», ídem, año XXXIV. — *B. Sayer*, «On the income tax», Londres, 1831. — *Dowel*, «Income tax», 6.^a ed., Londres, 1908. — *Jarvis*, «Income tax», Londres, 1912. — *B. Benvenuti*, «Della imposta unica sulla rendita», Turín, 1850. — *Parieu*, «Histoire des impôts généraux sur la propriété et le revenu», París, 1856. — *E. Broglio*, «Dell'imposta sulla rendita in Inghelterra e sul capitale negli Stati Uniti», Turín, 1865. — *E. Corbetta*, «L'imposta sulla rendita

mobiliare», Milán, 1865. — *N. G. Pierson*, «De Inkomstenbelasting» (Zeitschrift De Gids, 1871). — *L. Wolowski*, «L'impôt sur le revenu», París, 1873. — *G. Ricca-Salerno*, «Dell'imposta sul reddito», en el Anuario delle Scienze giuridiche, año II, Milán, 1881. — *M. G. Denis*, «L'impôt sur le revenu», Bruselas, 1851. — *F. Challey*, «L'impôt sur le revenu», París, 1884. — *Guyot*, «L'impôt sur le revenu», París, 1887. — «L'impôt sur le revenu et l'impôt sur les revenus dans les états étrangers; Notes réunies par la direction générale des contributions directes», París, 1894. — *A. Seligmann*, «Progressive taxation in theory and practice», Baltimore, 1894. — *F. Invrea*, «L'imposta progressiva», en la Rivista internazionale di scienze sociali, 1896. — *R. A. Seligmann*; «Die Income Tax», Nueva York, 1911. — *K. K. Kennan*, «Income taxation, methode and results in various countries», Milwaukee, 1913. — *Manuel J. López Varela*, «El régimen impositivo argentino», Buenos Aires, 1925.