CAPÍTULO IV

Impuestos especiales sobre la renta y el patrimonio

§ 148. Superpuestos a los impuestos generales sobre la renta y sobre el patrimonio que se perciben anualmente, se perciben también otros impuestos que sólo gravan determinadas clases o partes de renta y de patrimonio o a un limitado círculo de personas, o impuestos que se perciben por circunstancias especiales. Incluimos entre éstos el *impuesto militar* que se percibe en algunos Estados, exacción que recae sobre aquellos que se eximen de la prestación del servicio militar o sobre sus padres o ascendientes. Un impuesto especial sobre la renta y el patrimonio fué la *contribución militar (Wehrbeitrag)* (1), establecida en el imperio alemán en 1913; un impuesto sobre el patrimonio establecido por una sola vez y con tipos de gravamen muy elevados grava temporalmente al pueblo alemán con el nombre de *Reichsnotopfer* (literalmente: sacrificio por la penuria del imperio); un impuesto sobre el incremento del patrimonio es el llamado *Besitzsteuer* (impuesto sobre la posesión) del imperio alemán. Durante la guerra mundial, consideraciones éticas y las crecientes necesidades del Estado, provocaron el establecimiento de *impuestos sobre*

(1) Contribución defensiva extraordinaria y única.

las ganancias de guerra en la mayor parte de los Estados beligerantes y en muchos Estados neutrales, dotando con ello al sistema tributario de un nuevo instrumento de la política fiscal.

A continuación trataremos primeramente del impuesto militar, para examinar luego el impuesto sobre el incremento del patrimonio, el impuesto extraordinario sobre el patrimonio y los impuestos sobre las ganancias de guerra.

1. El impuesto militar

§ 149. Por impuesto militar (*Wehrsteuer, Wehrgeld, Militärtaxe, Militärpflichtersatz*) se entiende una exacción que se percibe de aquellos que no prestan el servicio militar o lo prestan de un modo limitado, y en su caso, de la familia del llamado a filas. Solamente se concibe en el sistema del servicio militar obligatorio, considerándolo sus defensores como correlativo del servicio militar.

La justificación de este impuesto ha sido objeto de frecuentes discusiones, y los contrastes son tanto más profundos cuanto que los fundamentos en pro y en contra del mismo caen fuera del campo financiero, argumentándose más bien con consideraciones políticas, filosóficopolíticas, económicas y éticas.

Los partidarios del impuesto militar fundamentan su justificación: 1.º, o en la necesidad de una equiparación de la carga militar por sacrificios económicos impuestos a los ciudadanos que no prestan el servicio militar, 2.º, o apelando a los principios fundamentales de la comunidad política y a la necesidad de recurrir a la capacidad tributaria a falta de la energía o capacidad corporal para prestar el servicio militar.

Por lo que respecta a la fundamentación de este impuesto en la necesidad de equiparar el servicio militar al sacrificio económico del que no presta dicho servicio se argumenta en estos o parecidos términos. El número de jóvenes que se eximen del servicio militar excede con mucho, en tiempos de paz, al número de los que prestan el servicio. De aquí se deriva una distribución muy desigual de las cargas del servicio militar. Y como la eliminación o atenuación de esta desigualdad no es posible que se efectúe en especie, la justicia requiere apelar a otro medio de equiparación de cargas, y este medio no puede ser otro que el de la exacción graduada en atención a la renta o el patrimonio. Habla también en pro del establecimiento de una exacción de

esta clase la consideración de que el sujeto al servicio militar, aparte otras molestias, sufre, por lo general, perjuicios económicos cuando efectivamente presta servicio militar, y que la prestación del servicio impide el desarrollo y perfeccionamiento profesional, mientras que el que no presta el servicio militar puede aprovechar plenamente este período de tiempo, que coincide, por lo regular, con el período de vida decisivo para el porvenir de la juventud. Según esta concepción, este impuesto debe ser un equivalente de las cargas y pérdidas económicas que se sufren por la prestación del servicio militar por una parte, y por otra de los beneficios que goza el que no presta el servicio militar por la exención del mismo en relación con el que lo presta.

Según la segunda concepción, el impuesto militar es una consecuencia del principio de la comunidad política. La necesidad de la división del trabajo en el Estado moderno requiere que se compensen las prestaciones de servicios ciudadanos por sacrificios objetivos, esto es, por impuestos. Así como el ciudadano paga impuestos con los cuales se satisfacen los sueldos de los funcionarios, jueces, etc., así también aquellos mozos que por incapacidad corporal o por otros motivos no prestan el servicio militar deben compensar este servicio por una exacción fiscal.

§ 150. Entre los reparos teóricos que se oponen al impuesto militar, merece ser citado en primer término aquel según el cual este impuesto es contrario al principio del servicio militar obligatorio, ya que el reparo se basa en el temor de que el establecimiento del impuesto militar quebranta la idea fundamental del servicio militar obligatorio y lesiona gravemente el carácter honorífico que le es inmanente. Pero esta objeción va demasiado lejos. Cuando la idea del servicio militar obligatorio se ha incorporado a la vida espiritual de una nación, no se destruye por el establecimiento del impuesto militar. Los hechos contradicen también ese reparo cuando se considera la prestación del servicio militar simplemente como un honor. En efecto, es un honor, pero un honor que lleva anejo grandes sacrificios personales y económicos.

Es cierto que el que no presta el servicio militar goza en relación con el que lo presta de los beneficios anteriormente mencionados. Pero el impuesto militar no atenúa ni elimina las cargas y perjuicios que ocasiona el servicio al que lo presta. Si se fundamenta esta exacción en la necesidad de compensar el sacrificio que se ocasiona al que presta el servicio militar, se debería sacar la consecuencia de que el rendimiento de este impuesto no de-

quiera percibirlo el Estado, sino los perjudicados. Pero la realización de tal compensación choca con dificultades insuperables.

La fundamentación del impuesto militar como consecuencia y complemento de la división del trabajo público sólo es propiamente aplicable para aquellos cuya exención en la prestación de servicio militar no se debe a un defecto corporal que limite de un modo extraordinario su capacidad para ganarse la vida. Además, hay que tener en cuenta que en tiempos de paz el Estado no necesita que presten el servicio militar todos los ciudadanos con capacidad para ello, y no sería justo obligar al pago de una exacción a todos los que no prestan servicio, muchos de los cuales estarían dispuestos a prestarlo gustosamente.

Además, no puede dejar de tenerse en cuenta que la prestación de un servicio personal, como es el servicio militar, y el pago de una contribución, son dos cosas que en realidad no se pueden comparar entre sí. En los demás impuestos se tienen en cuenta simplemente situaciones patrimoniales y de renta que siempre son susceptibles de comparación, por mucha que sea la falta de precisión en los casos concretos, pero en el impuesto militar se trata de comparar dos magnitudes en absoluto heterogéneas.

No hay que perder, por último, de vista, que el impuesto militar implica siempre cierto carácter de pena pecuniaria y se convierte propiamente en pena pecuniaria cuando en una familia existen varios mozos incapacitados para la prestación del servicio militar.

A estos y otros reparos más o menos teóricos se añaden además todas aquellas dificultades que en la práctica ocasiona el establecimiento del impuesto, tales como la cuantía, graduación de la exacción, etc., y de las cuales vamos a tratar. Como además los rendimientos fiscales de este impuesto son pequeños, ha sido abolido en algunos Estados después de una corta o larga existencia. Con la guerra europea volvieron a establecerse, más que por motivos financieros (pues su rendimiento tenía que ser muy pequeño, dado el enorme número de los llamados a la prestación de servicio militar), por consideraciones éticas y políticas.

§ 151. El impuesto militar se liquida sobre la base de la renta o sobre el patrimonio del contribuyente y en su caso de sus padres o ascendientes. En los países en que existen impuestos generales sobre la renta y el patrimonio, se acude a las matrices de éstos para determinar la base de gravamen; y en los países que no se hallen en este caso habrá que formar un padrón del patrimonio y la renta, o al menos de esta última, para poder obtener resul-

tados apreciables. Como impuesto adicional a otros impuestos no ofrecerá reparos cuando las bases del gravamen de éstos no infrinjan los postulados de justicia.

Por lo que respecta a la determinación del sujeto de gravamen han de considerarse en primer término como obligados a contribuir aquellas personas que según la ley tienen que prestar el servicio militar y que por cualquier causa se eximen de él. Pero el hecho de que el servicio militar tenga que prestarse en una edad en que frecuentemente el mozo es mantenido por sus padres o por otros individuos de la familia; hace necesario que no sólo se considere obligado al pago del impuesto al propio mozo, sino también a sus padres, abuelos, padres adoptivos, etc. Ahora bien, la aplicación práctica de este principio conduce en la práctica a numerosas dificultades y desigualdades de gravamen. La época en que se devengue el impuesto y el tiempo durante el cual se ha de percibir deberá acomodarse a la duración del servicio militar.

Se ha discutido mucho también la cuestión de la cuantía de este impuesto. En general, podrá y aún deberá ser más elevado que la de los impuestos ordinarios. Especialmente se justifican los altos tipos de gravamen cuando se considera este impuesto como una prestación sustitutiva de la carga del servicio militar. Se armoniza con esta concepción el que el impuesto militar se establezca de tal modo que durante la guerra se eleve extraordinariamente el impuesto, ya que en tal caso, las privaciones y sacrificios que se impone al que presta el servicio militar son mucho mayores que en tiempo de paz y se justifica asimismo el que en muchas leyes sobre el impuesto militar en tiempo de guerra se sometan también a gravamen a los individuos llamados al servicio de las armas, pero que no se destinan al frente de batalla.

Por lo que respecta, por último, a la aplicación de los rendimientos de este impuesto, pueden éstos afluir al Tesoro público del mismo modo que los demás impuestos, o bien puede determinarse de antemano que se destinen a un fin concreto que beneficie directa o indirectamente a los que en realidad prestan el servicio militar. Esto último se recomienda, y en parte acaece en realidad, al menos cuando se considera la contribución militar como una prestación sustitutiva.

El impuesto militar más conocido es el que se percibe en *Suiza* (ley de 28 de junio de 1878). Aquí es donde más claramente se manifiesta la idea de una exacción compensadora. Se somete a gravamen a todo ciu-

dadano suizo en edad de prestar el servicio militar cuando no lo presta. Se eximen los pobres y los incapacitados para ganarse la vida, así como los inválidos de guerra. El impuesto consiste en una tasa personal de seis francos y en un recargo graduado según la magnitud del patrimonio y de la renta, cuya cuantía máxima es de 3.000 francos. Para liquidar el impuesto se tiene en cuenta la mitad del patrimonio de los padres, y en su caso de los abuelos, en relación con el número de hijos o nietos respectivamente. Los contribuyentes mayores de treinta y dos años y menores de cuarenta y cuatro satisfarán sólo la mitad del impuesto. Este puede elevarse hasta el doble en los años durante los cuales la mayor parte de las tropas presten servicios activos extraordinarios. El rendimiento de este impuesto fué en 1909 de unos 4,4 millones de francos. Una parte de estos rendimientos se destina al fondo de pensiones militares.

Existe también el impuesto militar en *España, Portugal, Bulgaria, Servia y Rumania*.

En *Francia* existió este impuesto en los años 1889 a 1907. Durante la última guerra, por ley de 30 de diciembre de 1916, se estableció la llamada *taxe de guerre*, que se percibiría hasta el 31 de diciembre del año siguiente al en que cesasen las hostilidades. Se sometían al impuesto todos los franceses en edad de movilización que no prestasen servicio activo. Se eximían del impuesto los pobres, los padres de familia con cuatro hijos menores de edad o los que tuvieran un hijo en el campo de batalla o prisionero y los que hubieran perdido un hijo en la guerra o por enfermedad adquirida en el servicio. El impuesto era de doce francos, más el 25 por 100 del impuesto sobre la renta.

En *Italia*, por decreto de 2 de octubre de 1915 se estableció un impuesto sobre las exenciones del servicio militar. Se eximen del impuesto los ciegos, sordomudos, idiotas y enfermos incurables. El impuesto consiste en una cuota anual de seis liras y en un recargo graduado que empieza con esta cantidad cuando la renta es mayor de 1.000 y menor de 2.000 y que llega a 3.000 liras cuando la renta excede de 200.000. Para determinar la renta imponible se tiene en cuenta la renta propia del contribuyente, a la que se añade la renta del padre o del abuelo natural o adoptivo, dividida ésta por el número de hijos o nietos. El recargo se disminuye cuando se someten a gravamen simultáneamente dos o más hijos de un mismo contribuyente. Por decreto de 9 de noviembre de 1916 se someten también a gravamen los que prestan servicios auxiliares sin formar parte de las tropas. El impuesto es del 2 y del 3 por 100, según que el salario mensual sea menor o mayor de 240 liras.

En 1915 se estableció también un impuesto análogo en *Rusia*.

España. — Esta exacción se incluye en España con el nombre de *cuota militar*, como uno de los recursos del Tesoro de la sección quinta del presupuesto de ingresos.

Antiguamente la cuota de redención absoluta del servicio militar era uniforme, estableciéndose después un mayor tipo para la redención del servicio en ultramar.

El moderno Reglamento de Reclutamiento del Ejército aprobado por R. D. ley de 27 de febrero de 1925 establece la posibilidad de que los mozos puedan elegir cuerpo y permanecer sólo nueve meses en filas, siempre que demuestren haber aprendido previamente la instrucción teórica y práctica del recluta y las obligaciones del cabo, se costeen el equipo, se sustenten por su cuenta mientras el cuerpo a que estén adscritos no salga a maniobras o campaña y abonen la cantidad progresiva que fijan los artículos 403 y 427 de dicho Reglamento. Estos artículos fueron modificados por R. O. de 27 de febrero de 1926 a fin de armonizarlos con las tarifas del impuesto de cédulas personales reformado por el Estatuto provincial de 20 de marzo de 1925.

La cuota militar es progresiva con la cuantía de las rentas que por todos conceptos disfruten los ascendientes directos del interesado, o el mismo en caso de faltar aquéllos o corresponderle mayor cédula, y la cuantía de la cuota militar se gradúa de este modo:

5.000 ptas.	los que paguen por cédula	1.000 ptas.	
3.500	» » » » » »	de 400 ptas. a menos de 1.000	
2.000	» » » » » »	» 100 » » » 400	
1.500	» » » » » »	» 25 » » » 100	
1.000	» » » » » »	menos de	25

Los que obtengan cédula con arreglo al sueldo o haber activo o pasivo y los militares, abonarán, con independencia de la cédula que paguen, una cuota de 1.000 ptas. cuando el haber sea superior a 10.000 y de 500 cuando no exceda de 10.000. Los maestros nacionales que ejerzan su profesión en escuela gratuita abierta, gozan de una bonificación del 50 por 100 sobre la cuota fijada conforme al párrafo anterior.

Los mozos que al ingresar en filas tengan cuatro o más hermanos varones o hembras, gozarán de una reducción en la cuota que les corresponda abonar, clasificada en la siguiente forma: para el primer hermano que venga a filas del 25 por 100 si son cinco hermanos, del 35 por 100 si son seis, del 45 por 100 si son siete, del 55 por 100 si son ocho, del 65 por 100 si son nueve y del 75 por 100 si son diez hermanos o más; el segundo hermano que venga a filas sólo abonará una cantidad equivalente a las tres cuartas partes de la que le corresponda; el tercero una mitad; y el cuarto y siguientes una cuarta parte. Si el número de hermanos fuera inferior a cinco, pero tres o más fueran varones, los dos primeros que ingresen en filas abonarán la cuota íntegra, el tercero la mitad y el cuarto la cuarta parte. El pago de la cuota se satisfará en dos plazos iguales: en el año del alistamiento y en el del llamamiento a filas.

Bibliografía. — *Fick*, «Die Wehrsteuer», Konrads J. Bd. 18. *Le-sigang*, «Das Wehrgeld usw.», Ib. Bd. 33. — *Marcinowski*, «Die Wehrsteuer im Deutschen Reich», 1881. — *G. Cohn*, «Die Wehrsteuer, und Ehre und Last in der Volkswirtschaft» (Volkswirtschaftlichen Aufsätzen), 1882. — *Fr. J. Neumann*, «Die Wehrsteuer», Finanzarc. Jhrg. 4. — *Schmidt*, «Der fundamen-

tale Gedankengang f. die Wehrsteuer», Ib. Jhrg. 12. — *C. Ferraris*, «L'imposta militare», Nuova Antologia, 1883 y 1896; 1916 en las memorias de la R. Academia dei Lincei, t. IX. — *El mismo*, L'imposta militare e la teoria delle imposte speciali», Roma, 1911. — *Borstorff*, «Die Wehrsteuer», Z. Staats. W., 1886. — *A. Wagner*, «Wehrsteuer», Schönberg, 4.^a edición 1897, t. III, pág. 451 y sig. — *A. Schott*, «Die französische Wehrsteuer», Jena, 1893. — *K. Saur*, «Die deutsche Wehrsteuerfrage im Zusammenhange mit der neuen Militärvorlage», 1893. — *Eheberg*, «Wehrsteuer» Hand. d. St.W. — *Fersch*, «Die Wehrsteuer», Finz. A. Bd. 28. — *v. Harling*, «Die Schweizer Militärsteuer», Berlín, 1912. — *D. Strahl*, «Der Streit um die Wehrsteuer», Stuttg., 1913. — *G. Löser*, «Das Problem der Wehrsteuer», Stutt. y Berlín, 1916.

2. La contribución para la guerra, el impuesto sobre el incremento del patrimonio y el impuesto extraordinario sobre el patrimonio.

§ 152. De los tres impuestos mencionados en el título, el primero, *Wehrbeitrag* (contribución militar, contribución para la guerra o contribución defensiva), fué un impuesto especial extraordinario, establecido solamente en el imperio alemán. Los otros dos impuestos, el *Vermögenszuwachssteuer* (impuesto sobre el incremento del patrimonio) y el *Reichsnotopfer* (sacrificio por la penuria del imperio, impuesto extraordinario sobre el patrimonio), que también se establecieron primeramente en el imperio alemán, han sido implantados después, aunque con otros nombres, en diversos Estados.

El impuesto sobre el incremento del patrimonio en la forma primitiva en que se estableció por el imperio alemán, y la *Wehrbeitrag*, se explican por las peculiaridades financieras y político-jurídicas de aquel país antes de la guerra. Pero por motivos de la característica del sistema tributario tratamos de estos impuestos ahora en vez de relegar su estudio al apéndice, donde estudiamos la hacienda de los Estados federales. Estos dos impuestos son finalistas, en el sentido de que su rendimiento se destina únicamente a satisfacer los gastos del ejército y la marina. El impuesto extraordinario sobre el patrimonio se implantó con la finalidad de reducir la carga de la deuda del imperio.

La contribución para la guerra (Wehrbeitrag) fué una exacción extraordinaria percibida por una sola vez y destinada a satisfacer un gasto aproximado de 1.000 millones de marcos, ocasionado por el aumento del contingente militar en tiempo de paz, adquisición de nuevo material de guerra, etc., es decir, para sa-

tisfacer una necesidad para la que antes se acostumbraba apelar a la deuda pública. Gravaba tanto al patrimonio como a la renta, eximiendo los de pequeña cuantía.

Por lo que respecta a la exacción sobre el patrimonio, la ley se atenía en esencia para determinar el patrimonio imponible, al concepto dado por las leyes del impuesto sobre el patrimonio. El valor patrimonial que serviría para liquidar el impuesto sería el correspondiente a la fecha del 31 de diciembre de 1913, o bien, en las empresas que rinden cuenta anual, el que resultase del balance del último ejercicio económico anterior a esa fecha. Se sometían a gravamen los alemanes y los extranjeros, pero sólo por su patrimonio inmobiliario y de explotación sito en el interior del imperio, o cuando residían permanentemente en él a causa de una adquisición. En oposición, por ejemplo, al impuesto prusiano sobre el patrimonio, se sometían también a gravamen en el impuesto de que tratamos, a las sociedades por acciones y comanditarias por acciones en forma, que cuando éstas eran nacionales se gravaban las ganancias y reservas efectivas acreditadas en el balance del último ejercicio deduciendo los fondos destinados a beneficencia, y cuando eran extranjeras se gravaba solamente el patrimonio inmobiliario y de explotación sito en el interior del imperio. Dado el carácter de este impuesto, que se percibiría por una sola vez, y la cuantía de los rendimientos que de él se esperaban, el tipo de gravamen era mucho más elevado que el de los demás impuestos sobre el patrimonio, y ascendía al 0,15 por 100 sobre los primeros 50.000 marcos; al 0,35 por 100 sobre los 50.000 marcos siguientes, siendo el tipo máximo de gravamen del 1,5 por 100 en el último grado de la escala para la parte del patrimonio superior a 5.000.000 de marcos.

Por lo que respecta a la exacción sobre la renta se consideraba como renta imponible la determinada con arreglo a las leyes del impuesto sobre la renta y en su caso la determinada al liquidar el impuesto de que tratamos, pero deduciendo una cantidad correspondiente al interés del 5 por 100 del patrimonio sometido a gravamen. El impuesto gravaba solamente a las personas físicas y su cuantía fué del 1 por 100 para los primeros 5.000 marcos de renta gravada; del 1,2 por 100 para los 5.000 marcos siguientes; del 1,4 por 100 para los 5.000 marcos siguientes, etc., siendo el tipo máximo de gravamen en el último grado de la escala, el 15, del 8 por 100 para la parte de renta que excediese de 500.000 marcos.

La ley sobre el *Wehrbeitrag* tiene además importancia porque

sirvió de norma para determinar la base de gravamen del impuesto sobre el incremento del patrimonio, del llamado impuesto sobre la posesión o la riqueza y de los impuestos de guerra.

La *Wehrbeitrag* se estableció por ley de 3 de julio de 1913. Del impuesto sobre el patrimonio se exime el inferior a 10.000 marcos y cuando la renta no exceda de 2.000 marcos se eximen del gravamen sobre el patrimonio 50.000 marcos; excediendo la renta de 2.000 sin pasar de 4.000 marcos se eximen del impuesto sobre el patrimonio 30.000 marcos.

Del gravamen sobre la renta se eximen las inferiores a 5.000 marcos.

Se obliga a declarar al contribuyente que tenga un patrimonio superior a 20.000 marcos o inferior a 10.000 marcos si al mismo tiempo disfruta una renta superior a 4.000 marcos.

La recaudación del *Wehrbeitrag* se efectuará en tres plazos iguales en cada uno de los años 1914 a 1916. Si después de recaudado un plazo se reduce la renta del contribuyente en un 40 por 100 como mínimo, podrá acordarse a petición del contribuyente la condonación de los pagos restantes.

§ 153. Como la *Wehrbeitrag* era una exacción por una sola vez para satisfacer un gasto hecho también por una sola vez, el exceso de gastos permanentes que se originaría al imperio por la elevación del contingente militar en tiempo de paz y por el aumento de los demás gastos militares se satisfaría por un *impuesto sobre el incremento del patrimonio* (o como oficialmente se llamaba por un impuesto sobre la posesión o la riqueza: *Besitzsteuer*), que se percibiría cada tres años. El objeto de gravamen lo constituye el incremento patrimonial que cada tres años experimenta el patrimonio total del contribuyente, para lo cual se compararía el valor a que ascendía el patrimonio el 31 de diciembre de 1913 determinado conforme a la ley sobre el *Wehrbeitrag* con el valor atribuido en 31 de diciembre de 1916 al patrimonio total del contribuyente. No se someten a gravamen los patrimonios e incrementos de patrimonio de pequeña cuantía.

El impuesto es progresivo; y su cuantía es del 0,75 por 100 cuando el incremento del patrimonio no excede de 50.000 marcos, siendo el tipo máximo de gravamen del 1,5 por 100 cuando el incremento es de más de 1.000.000 de marcos. Además, se percibe un recargo cuando el valor total del patrimonio imponible excede de 100.000 marcos, recargo que empieza con el 0,1 por 100 y llega al 1 por 100 cuando el patrimonio total excede de 10.000.000 de marcos. Consiguientemente el tipo máximo de gravamen en total es del 2,5 por 100 del incremento del patrimonio. El impuesto

recae también sobre el incremento patrimonial adquirido a título hereditario y grava también a los descendientes del causante, cuyo gravamen por el impuesto de sucesiones había sido rechazado años antes por el Parlamento. Consecuencia del precepto legal según el cual en el impuesto sobre el incremento del patrimonio, del mismo modo que en el Wehrbeitrag, se grava conjuntamente el patrimonio de los cónyuges que no vivan separados uno de otro, es que el incremento del patrimonio heredado del cónyuge difunto por el superviviente no se grava ni siquiera una vez cuando el patrimonio conjunto de los cónyuges no se sometió anteriormente a gravamen por el impuesto sobre el incremento del patrimonio.

En la ley del impuesto sobre el incremento del patrimonio, del mismo modo que en la ley sobre el Wehrbeitrag, se prescribe ampliamente la obligación de la declaración por parte del contribuyente. Están obligados, en efecto, a declarar en el impuesto sobre el incremento patrimonial todas las personas que tengan un patrimonio superior a 20.000 marcos y aquellas cuyo incremento patrimonial exceda de 10.000 marcos y del mismo modo se obliga a declarar en el Wehrbeitrag a los que posean un patrimonio superior a 20.000 marcos o superior a 10.000 cuando al mismo tiempo su renta sea superior a 4.000 marcos. La penalidad por ocultación o defraudación es mucho más rigurosa que la normal en las leyes tributarias. La ley del impuesto sobre el incremento del patrimonio se ha sustituido recientemente por otra nueva ley de 8 de abril de 1922 que en sus principios básicos concuerda con la ley primitiva, pero que se diferencia de aquélla en los detalles principalmente en lo que respecta a la tarifa de gravamen, al patrimonio e incremento exento, etc.

§ 154. Que el imperio alemán apelase en 1913 al impuesto sobre el incremento del patrimonio para satisfacer sus necesidades permanentes se explica principalmente por consideraciones políticas. Como con mayor detalle expondremos en el apéndice, era corriente que el imperio, dejando aparte las contribuciones matriculares, apelase para satisfacer sus necesidades a los impuestos sobre el tráfico y sobre el gasto, mientras que los Estados particulares apelaban a los impuestos directos que consideraban como su propia fuente impidiendo por todos los medios la intervención del imperio a ese respecto. Pero como la mayoría del Parlamento del *Reich* sólo estaba dispuesta a conceder la aprobación de los nuevos gastos para ejército y marina si éstos se satisfacían apelando a los impuestos directos, o como se decía.

a los impuestos sobre la posesión (sobre las clases poseedoras o ricas), no hubo más remedio que recurrir a un impuesto que satisficiera esa exigencia y al propio tiempo hiciera la menor competencia posible al sistema tributario de los Estados particulares. El imperio no tuvo libertad para elegir el impuesto a que había de apelar. En otro caso, no es fácil que hubiese recurrido al impuesto sobre el incremento del patrimonio, sino que habría procurado satisfacer ese exceso de gastos por un impuesto imperial sobre la renta o sobre el patrimonio. La idea del impuesto sobre el incremento patrimonial fué provocada manifiestamente por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos establecido años antes. Se han formulado contra aquel impuesto múltiples reparos. Se le critica, y no sin motivo, porque al gravar solamente el incremento del patrimonio no puede satisfacer el postulado de establecer el gravamen en atención a la capacidad de prestación; por ser poco elástico y porque implica una fuerte intervención de la administración y una notoria incomodidad o molestia para el contribuyente. Los partidarios del impuesto general sobre sucesiones hacían valer en favor del impuesto sobre el incremento patrimonial que con este impuesto se lograba someter a gravamen a los descendientes directos en una sucesión, cuyo gravamen había rechazado el Reichstag en 1909. Muchos menores reparos podían oponerse al Wehrbeitrag, antes por el contrario, había que reconocer que este impuesto suponía el serio propósito de imponer a las generaciones presentes la carga de los gastos militares en lugar de aplazarla, emitiendo deuda para que recayese sobre las futuras generaciones. La aprobación de este impuesto por el Parlamento no implicó grandes dificultades, porque además sólo se trataba de satisfacer con él un gasto por una sola vez. La sistemática del Wehrbeitrag era sencilla; se tuvo suficientemente en cuenta el postulado de la justa distribución de la carga. No obstante faltar estos supuestos, surge nuevamente la idea de gravar el incremento del patrimonio llevada a cabo por la ley de 8 de abril de 1922, lo que se explica, en parte, por la penuria financiera del imperio, y en parte, por la aspiración de gravar suficientemente la riqueza y de completar el impuesto extraordinario sobre el patrimonio (Reichsnotopfer).

El impuesto sobre el incremento del patrimonio grava la diferencia entre el valor neto del total patrimonio imponible al principio y al fin de cada período de imposición.

El concepto del patrimonio es idéntico al determinado por la

ley sobre el *Wehrbeitrag*. Exime el patrimonio cuyo valor total no exceda de 20.000 marcos. El impuesto no se percibe cuando el incremento del patrimonio no exceda de 10.000 marcos. Del incremento patrimonial se deducirá el importe del capital de indemnización percibido o por percibir por la pérdida total o parcial de la capacidad para el trabajo a consecuencia de lesión corporal. El incremento imponible se disminuye en el importe en que la suma de las deudas y cargas deducibles exceda al valor total del patrimonio activo al comienzo del período de imposición. La determinación del incremento imponible se haría por primera vez en 1.º de abril de 1917 referido al período de 1.º de enero de 1914 a 31 de diciembre de 1916 y luego de tres en tres años. El patrimonio imponible en 1.º de enero de 1914 es el patrimonio gravado por el *Wehrbeitrag*.

Para la determinación del valor se tiene, por lo general, en cuenta el valor corriente (valor en venta) de cada objeto patrimonial en el momento de liquidarse el impuesto, con algunas excepciones. Para las empresas que rinden cuenta anual de su gestión el valor patrimonial será el que corresponda al balance del último ejercicio. A petición del contribuyente, cuando se trate de inmuebles se tendrá en cuenta en lugar del valor corriente el precio de adquisición y los demás gastos siempre que se trate de construcciones y mejoras existentes que no tengan el carácter de gastos corrientes de explotación. De la cantidad que resulte se deducirán las disminuciones de valor debidas a amortización. Cuando se trate de adquisiciones por causa de muerte de terrenos destinados permanentemente al cultivo agrícola o de edificios, se tendrá en cuenta el valor de producto y como tal se considerará el importe de veinticinco veces el producto neto del inmueble. Para la determinación del valor de los títulos, efectos, acciones, etc., se aplican las normas de la ley sobre el *Wehrbeitrag*.

Se someten a gravamen solamente a las personas físicas. El patrimonio de los cónyuges se toma conjuntamente al efecto de la liquidación del impuesto. Si uno de los cónyuges fallece dentro del período de estimación de la base de gravamen el incremento debido a la adquisición hereditaria se exime cuando el patrimonio heredado no se hubiere sometido al impuesto sobre el incremento del patrimonio en el causante.

Los tipos de gravamen son los siguientes:

Para un incremento imponible hasta de 50.000 marcos, el 0,75 por 100.

Idem de más de	50.000 hasta	100.000 el	0,90	por 100.
» » » »	100.000	»	300.000	» 1,05 »
» » » »	300.000	»	500.000	» 1,20 »
» » » »	500.000	»	1.000.000	» 1,35 »
» » » »	1.000.000			» 1,50 »

Pero el tipo de gravamen se eleva, cuando el patrimonio imponible es de 100.000 marcos, en el 0,1 por 100 del incremento:

Idem de	200.000	en el	0,2	por	100	der	incremento.
»	»	300.000	»	0,3	»	»	»
»	»	400.000	»	0,4	»	»	»
»	»	500.000	»	0,5	»	»	»
»	»	750.000	»	0,6	»	»	»
»	»	1.000.000	»	0,7	»	»	»
»	»	2.000.000	»	0,8	»	»	»
»	»	5.000.000	»	0,9	»	»	»
»	»	1.0000.000	»	1,0	»	»	»

Se da, pues, una doble progresión que se mueve entre los límites del 0,75 y el 2,50 por 100.

Cuando el patrimonio del contribuyente no excede de 100.000 marcos y mantenga tres o más hijos, se atenúa el impuesto en el 5 por 100 de su importe por el tercer hijo y cada uno de los que excedan de tres también por el incremento patrimonial a título de herencia, cuando el heredero sea descendiente del causante y al tiempo de adir la herencia no haya cumplido los veintiún años y la herencia no exceda de 50.000 marcos, se atenúa el impuesto en el 5 por 100 por cada año que falte hasta cumplir los veintinueve, sin que la atenuación total del impuesto pueda pasar del 50 por 100 de su cuantía.

La liquidación y recaudación del impuesto se lleva a cabo por los Estados particulares. Por lo que respecta a la declaración y a las formalidades para liquidar el impuesto se aplican las normas de la ley sobre el Wehrbeitrag. En el período de los seis meses siguientes a la muerte de un contribuyente, la oficina liquidadora puede reclamar del heredero o testamentario del causante, relación del caudal hereditario, pero no cuando haya de declarar el total caudal relicto del causante a consecuencia de los preceptos de la ley de 3 de julio de 1906 sobre el impuesto de sucesiones.

El importe del impuesto se distribuye en tres partes a pagar en cada uno de los tres años consecutivos al período de imposición.

Según la nueva ley de 8 de abril de 1922 del impuesto sobre el incremento del patrimonio se gravan como antes solamente a las personas naturales. La liquidación se hace conjuntamente con el impuesto sobre el patrimonio cada tres años, y el período se refiere por primera vez al tiempo que va desde 1.º de enero de 1923 hasta 31 de diciembre de 1925. Al comparar el valor patrimonial al comienzo y al fin del período impositivo se tendrá en cuenta el valor adquisitivo del marco. No se somete a gravamen el incremento debido a título de herencia o donación o de indemnización. El incremento es solamente imponible cuando excede de 100.000 marcos, y el impuesto no se percibe sino cuando el patrimonio al finalizar el período impositivo excede de 200.000 marcos, pero esto no se aplica para las personas cuya obligación de con-

tribuir se basa solamente en el incremento de patrimonio y de explotación. Se eximen las personas mayores de sesenta años y los incapaces para ganarse la vida si su patrimonio no excede de 300.000 marcos.

El impuesto es del 1 por 100 para los primeros 200.000 marcos o fracción del incremento del patrimonio imponible.

Para los siguientes	200.000 marcos	el	2	por	100.
» » »	300.000	»	»	3	»
» » »	300.000	»	»	4	»
» » »	1.000.000	»	»	5	»
» » »	1.000.000	»	»	6	»
» » »	1.000.000	»	»	7	»
» » »	1.000.000	»	»	8	»
» » »	1.000.000	»	»	9	»
Para lo que exceda		»	10	»	»

§ 155. El impuesto llamado *Reichsnotopfer* (sacrificio por la penuria del imperio) se concibió originariamente como un impuesto sobre el patrimonio de elevada cuantía que se percibiría por una sola vez para amortizar en parte la deuda del imperio elevada durante la guerra en cuantía angustiosa. Ya durante la guerra se concibió esta idea que sólo se realiza después de la revolución por la ley de 31 de diciembre de 1919, pero la idea primitiva de una exacción por una sola vez desaparece; pues la ley deja al arbitrio del contribuyente satisfacer el impuesto de una sola vez o en varios plazos.

El impuesto en cuestión, como se desprende por la cuantía de sus tipos de gravamen, es un impuesto real sobre el patrimonio. El patrimonio imponible de los primeros 50.000 marcos o fracción se grava con el 10 por 100; los 50.000 marcos siguientes con el 12 por 100; los 100.000 marcos siguientes con el 15 por 100, y así sucesivamente, llegando a un tipo máximo de 65 por 100 para la parte de patrimonio que exceda de 2.000.000 de marcos. Pero como cada tipo de gravamen se aplica solamente al patrimonio comprendido en cada grado de la escala, resulta que el tipo máximo de gravamen no grava jamás al patrimonio total. Un patrimonio imponible de 10.000.000 de marcos se grava con un impuesto de 5.417.750 marcos, o sea el 54,18 por 100.

Es natural que se opusieran graves reparos económicos a la percepción de un impuesto tan brutal en un tiempo en que la vida económica tenía que reconstruirse de nuevo. Con este impuesto no se trataba, como con los impuestos sobre las ganancias de la guerra, de la incautación de ganancias e incrementos de patrimonio, obtenidos muchas veces sin la intervención de un

trabajo productivo, sino por la mera colaboración del Estado y la sociedad, por la coyuntura, que influye en la formación de las rentas y patrimonios, sino que más bien se trataba de sustraer al ciudadano una cuota patrimonial, un capital, que necesitaba con apremio la vida económica del país, si ésta había de sanearse y reconquistar su antigua capacidad de prestación. El comercio, la agricultura y la industria sólo podrían progresar mediante la aportación de nuevos capitales. Sin un capital suficiente y sin la formación constante de nuevos capitales no es posible el progreso de la vida económica. Una incautación tan brutal del capital productivo no podía llevarse a cabo sin grave perjuicio de la economía nacional y sin paralizar la futura vida económica. El mal se agrava además porque a la vez que este impuesto existen otros numerosos impuestos que pesan de un modo extraordinario sobre la renta y el patrimonio. Prescindimos por completo de las grandes dificultades que originan la elección del momento en que se devenga el impuesto y la determinación del valor patrimonial en una época de continuas y enormes oscilaciones en el valor de la moneda. Consideraciones económicas son, pues, las que justifican que la idea primitiva de percibir este impuesto por una sola vez haya sido sustituida por la forma más atenuada de pagar este impuesto en varios plazos.

Pero no puede desconocerse que frente a los graves inconvenientes económicos que se oponen a este impuesto existen motivos justificados de la administración financiera y del interés público que obligan al saneamiento de la hacienda, lo que sólo puede lograrse mediante grandes sacrificios de los contribuyentes. La disminución del capital de la deuda y la reducción del presupuesto de gastos, al menos en una parte de los intereses de la deuda que alcanzan cifras fabulosas, es una cuestión vital para el imperio. Y cuanto más rápidamente se afronte esta cuestión, tanto mejor. La mayor parte de la deuda de guerra contraída por el imperio, lo fué en dinero muy depreciado y el *Reich* concentra todo su interés en amortizar su deuda en ese dinero también. Si se eleva el valor del dinero, la cuantía nominal de los intereses y amortización de la deuda permanece constante, pero en realidad, aumenta proporcionalmente al aumento del valor del dinero y por tanto crece también de un modo automático la carga tributaria.

Pero el reconocimiento de la necesidad de este impuesto real sobre el patrimonio no anula un gran reparo que se le puede oponer. Es a saber: lo arbitrario, y si se quiere injusto, de que el

impuesto se devengue en un día determinado, puesto que con ello se benefician todas aquellas personas que adquieren o aumentan su patrimonio después de esa fecha. Además, la carga impuesta por esta exacción puede redimirse con una moneda de menor valor que el calculado en la ley, si el poder adquisitivo del marco continuaba reduciéndose, con lo cual la ejecución práctica de esta ley luchaba con grandes dificultades reduciendo extraordinariamente el rendimiento de este impuesto. Para evitar estos inconvenientes y establecer el impuesto en armonía con el pensamiento que le dió vida, se modificó la ley por la de 8 de abril del año 1922.

La ley sobre el Reichsnotopfer de 31 de diciembre de 1919, modificada por las de 22 de diciembre de 1920 y 6 de julio de 1921 establece, por lo que respecta al sujeto y al objeto de gravamen, normas fundamentalmente idénticas a las establecidas en la nueva ley del impuesto sobre el patrimonio a que ya hemos hecho referencia (§ 147).

Por lo que respecta a la liquidación de este impuesto se toma conjuntamente el patrimonio de los cónyuges. El valor del patrimonio que se considera como base de gravamen se refiere a la fecha del 31 de diciembre de 1919. Se somete a gravamen el valor patrimonial que excede de 5.000 marcos. Se eximen otros 5.000 marcos a los contribuyentes casados y otros 5.000 por cada hijo a partir del segundo.

El tipo de gravamen es el siguiente:

Para los primeros	50.000 marcos o fracción,	el 10 por 100.
» » siguientes	50.000 »	» » 12 »
» » »	100.000 »	» » 15 »
» » »	200.000 »	» » 20 »
» » »	200.000 »	» » 25 »
» » »	200.000 »	» » 30 »
» » »	200.000 »	» » 35 »
» » »	500.000 »	» » 40 »
» » »	500.000 »	» » 45 »
» » »	1.000.000 »	» » 50 »
» » »	2.000.000 »	» » 55 »
» » »	2.000.000 »	» » 60 »
Para la fracción que exceda de esa suma		» 65 »

Por consiguiente, teniendo en cuenta la deducción de 5,000 marcos para los solteros, a un patrimonio de 6.000 marcos, satisfarán 100 marcos de impuesto o sea el 1,66 por 100; un patrimonio de 10.000 marcos pagará 500 marcos, o sea el 5 por 100; un patrimonio de 50.000 marcos contribuirá con 4.500, o sea el 9 por 100; un patrimonio de 500.000 contribuirá con 89.750 marcos, o sea el 19,75 por 100, y a un patrimonio de 10.000.000 de marcos le corresponde un impuesto

de 5,417.750 marcos, o sea el 54,18 por 100. Para las sociedades, personas jurídicas, etc., el impuesto es del 10 por 100 del patrimonio imponible.

Los pequeños patrimonios gozan de un régimen de favor. Los contribuyentes con un patrimonio imponible inferior a 150.000 marcos que no tengan derecho a pensión no serán gravados por la cuarta parte de su patrimonio por los primeros 50.000 marcos, cuando tengan una edad comprendida entre los cuarenta y cinco y los sesenta años, y a mayor edad se les deducirá la tercera parte de ese patrimonio. El patrimonio que exceda de 50.000 marcos sin llegar a los 100.000 se deducirá en una quinta parte y una cuarta parte respectivamente. Los contribuyentes cuyo patrimonio imponible no exceda de 100.000 marcos y cuya renta anual no pase de 5.000 marcos pueden aplazar todo o parte del impuesto sin satisfacer intereses, caso de que no puedan pagar el impuesto de una sola vez sin riesgo del propio sustento. Igual privilegio puede otorgarse en determinadas circunstancias a los contribuyentes de mayor renta o patrimonio, pero en caso de aplazamiento del pago del impuesto se satisfará éste sin las reducciones a que acabamos de referirnos.

Los contribuyentes cuyo patrimonio en 31 de diciembre de 1919 exceda de 5.000 marcos tendrán que prestar declaración. Para el pago del impuesto el contribuyente puede elegir entre uno de estos dos medios: pago de una sola vez o a plazos. El importe del impuesto que se satisfaga antes del 31 de junio de 1920 se reducirá en el 8 por 100 y en el 4 por 100 las cantidades que satisfagan por el impuesto desde el 1.º de julio al 31 de diciembre de 1920. Hasta el 31 de diciembre de 1920 se admitirán en pago del impuesto las obligaciones y bonos del Tesoro de los empréstitos de guerra por su valor nominal cuando se trate de títulos al 5 por 100 de interés con cupón del 1.º de enero de 1920 y a un curso que determinará el ministro de Hacienda cuando se trate de bonos del Tesoro al 4,5 por 100.

El impuesto no satisfecho en 1.º de enero de 1920 devengará un interés del 5 por 100 a favor del Tesoro. El impuesto puede satisfacerse no sólo en metálico sino también en otros valores patrimoniales. A este efecto habla la ley de la creación de un instituto con personalidad jurídica llamado a administrar y enajenar en su caso esos valores. Cuando el impuesto se satisface a plazos la cuantía del impuesto que no sea divisible por 500 se satisfará antes del 1.º de octubre de 1920 y el resto con los intereses respectivos se satisfarán en forma de una renta de amortización anual del 6,5 por 100. A petición del contribuyente la parte del impuesto que recaiga sobre la propiedad inmobiliaria puede convertirse en una renta de amortización anual del 5,5 por 100, cuya hipoteca se inscribirá en el Registro. Estas rentas de amortización pueden redimirse total o parcialmente al principio de cada trimestre, pero cada pago parcial no podrá ser menor de 200 marcos y el resto por pagar tendrá que ser divisible por 100.

Por el art. 41 de la ley de 8 de abril de 1922, relativa al impuesto sobre el patrimonio, se declara abolida la ley sobre el Reichsnotopfer y el impuesto de guerra sobre el incremento del patrimonio de 6 de julio de 1921. Pero la ley del impuesto sobre el patrimonio establece las siguientes normas sobre el Reichsnotopfer. Prescindiendo de casos especiales, el impuesto se eleva en el 10 por 100 del patrimonio imponible, o por lo menos en un tercio del impuesto establecido por la ley de 22 de diciembre de 1920; cuando el patrimonio imponible exceda de 1.027.000 marcos, el impuesto se eleva en el 40 por 100 de su importe. Si el impuesto no ha sido ya satisfecho se satisfará por mitad en 1.º de mayo y 1.º de noviembre de 1922. (El patrimonio imponible hasta 1.026.000 marcos ha satisfecho ya con el 10 por 100, 40 por 100.) Para los contribuyentes extranjeros se aplican normas especiales. Las sociedades por acciones, comanditarias, de responsabilidad limitada, sociedades mineras, satisfarán una nueva exacción de la mitad del Notopfer en dos plazos, 1.º de mayo y 1.º de noviembre de 1922.

El importe del impuesto que reste por satisfacer se podrá aplazar sin pago de interés en determinados casos.

Cuando un contribuyente o su causante hayan satisfecho mayor cantidad que la que les corresponda, se les restituirá la diferencia.

En el *Austria alemana* se estableció por ley de 21 de julio de 1920 un «gran impuesto sobre el patrimonio por una sola vez» con la finalidad de sanear la moneda, amortizar parte de la deuda de guerra y procurarse medios de pago en el extranjero. Objeto de gravamen es el patrimonio neto total del contribuyente. Se grava no sólo a las personas físicas sino también a las jurídicas. Se exime a las personas físicas cuando su patrimonio neto no exceda de 30.000 coronas y el patrimonio exento se eleva en otras 30.000 coronas por el cónyuge; en 50.000 cuando el contribuyente es mayor de sesenta años y en 15.000 por cada hijo. Se exime, además, el contribuyente, cuando es mayor de sesenta años o es inválido de la guerra, siempre que su patrimonio no exceda en 35.000 coronas a la cuantía que acabamos de indicar. Las personas jurídicas se eximen cuando su patrimonio neto no exceda de 50.000 coronas.

La determinación del valor del patrimonio se refiere a la fecha del 30 de junio de 1920. Para las personas jurídicas y para aquellas personas físicas que solamente contribuyen por el patrimonio adquirido en el interior o sito en Austria, el tipo de gravamen es del 15 por 100. El tipo de gravamen para las personas físicas, deducidas las sumas exentas anteriormente mencionadas, es el siguiente:

Para las primeras 20.000 coronas o fracción de patrimonio neto, el 3. por 100.

Para las	20.000 coronas	siguientes,	el	5 por 100.
»	»	20.000	»	»
»	»	20.000	»	»
»	»	60.000	»	»
»	»	80.000	»	»

Para las	100.000 coronas siguientes,	el 15 por 100.
» »	130.000	» 17 » »
» »	200.000	» 19 » »
» »	250.000	» 22 » »
» »	350.000	» 25 » »
» »	450.000	» 29 » »
» »	700.000	» 33 » »
» »	1.100.000	» 38 » »
» »	1.500.000	» 43 » »
» »	2.000.000	» 50 » »
» »	3.000.000	» 57 » »

Para lo que exceda de 10.000.000 de coronas, el 65 por 100.

Cuando la base de gravamen no excede de 50.000 coronas el impuesto se disminuye en el 10 por 100 por cada hijo menor de veintinueve años a cargo del contribuyente y en el 5 por 100 cuando el patrimonio no excede de 100.000 coronas.

La valoración de los objetos patrimoniales se hace, por lo general, teniendo en cuenta el valor corriente, pero con muchas excepciones. Los fundos y edificios destinados a la agricultura se valoran por su valor de rendimiento, esto es, por el importe de veinte veces el producto neto.

Por lo general, el pago del impuesto se efectuará en tres plazos, uno cada año, devengando los pagos aplazados el interés del 5 por 100. En principio el impuesto se pagará en metálico, pero se admiten también en pago en determinadas circunstancias títulos de la deuda de los empréstitos de guerra.

Italia estableció por ley de 22 de abril de 1920 un impuesto extraordinario sobre el patrimonio. Grava las personas físicas y jurídicas, nacionales y extranjeras, por el patrimonio sito en Italia. Se eximen los patrimonios inferiores a 50.000 liras. La cuantía a que asciende el impuesto se satisfará en veinte años o en diez años cuando el patrimonio sea mobiliario en sus tres quintas partes. Los tipos de gravamen son los siguientes:

Cuando el patrimonio es de 50.000 a 100.000 liras, el 4,5 por 100, o sea el 0,225 por 100 anual.

Cuando el patrimonio es de 100.000 a 200.000 liras, el 5,61 por 100, o sea el 0,280 por 100 anual.

Cuando el patrimonio es de 200.000 a 500.000 liras, el 6,98 por 100, o sea el 0,349 por 100 anual.

Cuando el patrimonio es de 500.000 a 1.000.000 de liras, el 9,33 por 100, o sea el 0,467 por 100 anual.

Cuando el patrimonio es de 1.000.000 a 2.000.000 de liras, el 11,62 por 100, o sea el 0,581 por 100 anual.

Cuando el patrimonio es de 2.000.000 a 5.000.000 de liras, el 14,18 por 100, o sea el 0,724 por 100 anual.

Cuando el patrimonio es de 5.000.000 a 10.000.000 de liras, el 19,36 por 100, o sea el 0,968 por 100 anual.

Cuando el patrimonio es de 10.000.000 a 20.000.000 de liras, el 24,11 por 100, o sea el 1,205 por 100 anual.

Cuando el patrimonio es de 20.000.000 a 50.000.000 de liras, el 30,03 por 100, o sea el 1,501 por 100 anual.

Cuando el patrimonio es de 50.000.000 a 100.000.000 de liras, el 50 por 100, o sea el 2,5 por 100 anual.

3. Los impuestos sobre las ganancias de guerra (Impuestos de guerra)

§ 156. Durante la guerra mundial se establecieron en muchos Estados impuestos sobre las ganancias de guerra que constituyen un nuevo fenómeno en la historia de la política tributaria. No solamente se han establecido en los Estados beligerantes, sino también en muchos países neutrales. El primer impulso para el establecimiento de estos impuestos lo dieron las noticias sobre las grandes ganancias realizadas por los suministradores para el ejército y la marina que se conocieron tan pronto como estalló la guerra. A ello siguió la apreciación de que no sólo los suministradores del ejército, sino también otras muchas personas obtuvieron las mayores ganancias por el cambio de la coyuntura y el encarecimiento general de las mercancías. Como una parte al menos de las ganancias no estribaba en un trabajo productivo sino en la «falta de recato de los suministradores al ejército» (Leroy-Beaulieu), en la caza de ganancias, en la carencia de escrúpulos, en todos los Estados donde se hizo patente este fenómeno, antes o después, la opinión pública reclamó que se sometiesen a gravamen tales ganancias de tal modo que no se puede precisar dónde surgió por primera vez esta idea.

Originariamente, la idea consistió en gravar aquellas ganancias originadas con motivo de la guerra y que estaban en alguna relación causal con la guerra misma. Pero la determinación de la relación causal entre la guerra y las ganancias ofrecía dificultades casi insuperables. Y así, en casi todos los Estados, se acudió a gravar las ganancias realizadas durante la guerra, cualquiera que fuese su origen. En el imperio alemán se fué aún algo más lejos. Al discutirse el primer impuesto sobre ganancias de la guerra el Parlamento partió del supuesto, que estimaba natural, de que todo patrimonio experimentaba una lesión durante la guerra y sometió también al impuesto el patrimonio que no había expe-

rimentado, desde que estalló la guerra hasta el día en que se devengaría el impuesto, una disminución de una décima parte de su valor.

Los impuestos sobre ganancias de guerra, consiguientemente, tratan de gravar las ganancias realizadas durante la guerra, tanto por las personas físicas como por las sociedades o compañías. El legislador tenía para ello que atenerse o al aumento de la renta o al incremento del patrimonio, o a ambas cosas. Excepto Alemania, todos los Estados apelaron al primer procedimiento; gravan el incremento de la renta del tiempo de guerra, realizado bien por las personas físicas o por las empresas colectivas. Parecía natural apelar al incremento de la renta en aquellos países donde, como en Inglaterra, en Italia y Austria, existían ya impuestos generales sobre la renta y donde la última liquidación de este impuesto en tiempo de paz podía tomarse como base para determinar el incremento de la renta y la ganancia. Pero en el imperio alemán faltaba en parte este supuesto. Ciertamente en casi todos los Estados del *Reich* existían impuestos generales sobre la renta, pero las normas para la liquidación de este impuesto no eran uniformes y mucho menos la aplicación práctica de las respectivas leyes. En cambio, la ley sobre el *Wehrbeitrag*, como ley del imperio, dió una norma unitaria para la determinación del patrimonio en todo el *Reich*, y la aplicación de esta ley estaba asegurada. Pero las empresas constituídas en forma de sociedad ciertamente tenían que someterse también en el imperio alemán al gravamen de las ganancias de guerra, ya que la propia naturaleza de estas entidades impide que se grave el incremento del patrimonio. En estas empresas el fundamento formal para la determinación de las ganancias de paz lo constituían los balances obligatorios. En los años 1918 y 1919 se apeló, no obstante, incluso en el imperio alemán, a gravar el incremento de la renta de las personas físicas.

Los impuestos sobre ganancias de la guerra gravan, en parte, a todas aquellas personas que durante la guerra han realizado un incremento de la renta o del patrimonio, siempre que exceda de un determinado límite. Tal ocurrió en el imperio alemán y en Austria-Hungría. Los demás Estados gravan solamente a aquellos grupos de personas que aparecen en primer término como perceptores de ganancias de guerra. En Inglaterra, por ejemplo, el impuesto grava solamente a las empresas mercantiles o industriales e intermediarios y expresamente exime del impuesto a los empleados particulares y funcionarios públicos y a las profe-

siones para cuyo ejercicio no se requiere un gasto de capital o éste es pequeño. En Francia, se limita el impuesto a las personas y sociedades gravadas por la contribución industrial, a los suministradores de la administración pública y a aquellos que participan financieramente en tales negocios. En Italia, se grava a los industriales y comerciantes e intermediarios. En estos tres países se eximen las ganancias de los agricultores como tales, aunque en Italia se sometía también a gravamen a los colonos agrícolas, pero a menores tipos de gravamen.

La cuantía de los tipos de gravamen de los impuestos sobre las ganancias de la guerra excede de la normal, en los demás impuestos, por tratarse, en su mayor parte, de adquisiciones no ganadas y de impuestos limitados a la época de guerra. Desde el momento que se implantaron estos impuestos, los tipos de gravamen fueron muy elevados: en Alemania, para las personas físicas, llegaba casi al 40 por 100 sobre el incremento patrimonial cuando éste ascendía a un millón de marcos, y para las ganancias de las sociedades el tipo máximo de gravamen era del 45 por 100; en Francia e Inglaterra llegaba al 50 por 100; pero en los años sucesivos se elevaron en casi todas partes los tipos de gravamen, llegando en Inglaterra y Francia al 80 por 100; en el imperio alemán, en la última ley de impuestos de guerra del año 1919 era aproximadamente del 50 por 100 para el incremento de la renta de las personas físicas de 500.000 marcos y del 80 por 100 para las sociedades, cuando el plus de ganancias excedía de 500.000 marcos o cuando a un plus de renta de más de 1.000.000 de marcos la ganancia excedía del 25 por 100 del capital desembolsado.

Como los impuestos de guerra eran impuestos de percepción limitada en el tiempo y muy elevados, hubo necesidad de adoptar medidas especiales para gravar del modo más seguro y completo posible las fuentes sometidas a tributación. A este efecto se establecieron preceptos legales contra la evasión tributaria, con arreglo a los cuales se obligó a las sociedades, ya antes de promulgarse estas leyes tributarias, a la acumulación de reservas por el importe del 50 por 100 de sus utilidades. Se procuró también evitar en lo posible la evasión tributaria de las personas físicas que se efectuaba situando sus utilidades en el extranjero o aumentando el gasto de estos contribuyentes principalmente en gastos de lujo. Los métodos de estimación de la base y de liquidación de estos impuestos se perfeccionaron racionalmente. Incluso en Francia para este impuesto, como para otros del tiempo de guerra, se logró vencer la repugnancia ante la obligación de la declaración

del contribuyente y el minucioso control de la misma. Por lo general, el poder público no se contentó con castigar con multa las ocultaciones, sino que impuso también penas personales.

§ 157. El juicio crítico de los impuestos sobre las ganancias de guerra ha de comenzar por el reconocimiento de su justificación. Se alegan en favor de estos impuestos motivos financieros y éticopolíticos. Las cargas gigantescas de la guerra obligaron a la apertura de nuevas fuentes de ingresos por medio de las cuales se pudieran satisfacer en parte los gastos de la guerra, o por lo menos, los gastos normales, cada vez mayores para el servicio de la deuda. ¿Había nada más natural que apelar a aquellas personas a quienes la guerra les había proporcionado beneficios económicos insospechados? La guerra tuvo por consecuencia una profunda transformación en la distribución de la renta y el patrimonio nacionales. Mientras muchas personas perdieron su patrimonio o sufrieron grandes quebrantos económicos, millones de seres perdieron la vida o la salud en los campos de batalla, y la mayor parte del pueblo se vió obligado a renunciar al consumo de los bienes de uso y disfrute más precisos a causa de la escasez y el encarecimiento de los artículos, logra una minoría mejorar su situación económica y aun acumular grandes riquezas, en parte, ciertamente, a consecuencia de un trabajo afortunado, pero en parte también por la utilización hábil y sin escrúpulos de la coyuntura. Gravar con un impuesto a estas personas parecía justificado, no sólo desde el punto de vista económico-financiero, sino también como una exigencia de la conciencia colectiva. Por los mismos motivos se justifica la fuerte apelación al impuesto, así como las rigurosas medidas contra la evasión fiscal y la defraudación, contrarias a todo sentimiento patrio. Pero ciertamente las severas penas a este efecto establecidas, sólo en parte tuvieron éxito.

Parecía indicado extender la imposición a todas las personas y sociedades que durante la guerra mejoraron de situación económica, como se hizo en Alemania y Austria. Realizaron ganancias no sólo los comerciantes e industriales y los empresarios y contratistas de la administración pública, sino también numerosos particulares que aprovecharon la ocasión para enriquecerse por la compra y venta de artículos de uso y consumo o por negocios análogos. De las leyes tributarias que gravan las ganancias de guerra, merecen la preferencia aquellas que se basan en el incremento de la renta. En el imperio alemán se escaparon del gravamen muchos millones por el hecho de que las primeras

leyes del impuesto de guerra tomaron como objeto de gravamen de las personas físicas el incremento patrimonial en lugar del incremento de la renta. Era difícil de controlar el precepto legal según el cual se consideraban como patrimonio adquirido las cantidades gastadas en objetos de adorno, colecciones y objetos de lujo de distinta naturaleza y en todo caso eludían el gravamen todas aquellas sumas que se destinaban a mejorar el tenor de vida y al consumo de lujo notoriamente practicado por los enriquecidos por la guerra. En Alemania esta omisión de la legislación se trataba de justificar, principalmente, por dos motivos, a saber: primero, que la fuerte imposición de la renta disminuiría el rendimiento de los empréstitos de guerra; y segundo, que los diferentes procedimientos de determinación de la base de gravamen de los impuestos sobre la renta en los distintos Estados particulares de Alemania, hacía imposible determinar de un modo uniforme para todo el imperio la cuantía de la renta en tiempo de paz. Pero ninguno de estos motivos resiste a la crítica. La experiencia de otros países es contraria al primer reparo y en cuanto al segundo, los propios poderes legislativos reconocieron que no era obstáculo bastante por cuanto la ley del año 1918, relativa al impuesto sobre las ganancias de guerra, gravó a las personas físicas no sólo con el impuesto sobre el patrimonio, sino también con el impuesto sobre el incremento de la renta, para el cual se tomó como base de comparación la última liquidación del impuesto sobre la renta llevada a cabo antes de la guerra por los Estados particulares. Pero, entre tanto, se dejaron de percibir grandes sumas que pudieron haberse obtenido.

Los impuestos sobre las ganancias de la guerra se limitan por su naturaleza a los años de guerra y los inmediatos sucesivos. En rigor, el rendimiento de estos impuestos no debería destinarse a la satisfacción de gastos permanentes, sino solamente a la reducción de la deuda de guerra o a la satisfacción de los intereses de ésta o de los gastos de guerra propiamente dichos. Pero tal no ha sido el caso más que por excepción. Inglaterra ha satisfecho por estos impuestos una parte de sus gastos de guerra; en el imperio alemán el impuesto de guerra podía pagarse en títulos del empréstito de guerra, con lo cual se disminuía la cuantía de esta deuda. En la primera ley relativa al impuesto sobre ganancias de la guerra se establecía que su rendimiento se destinaría a reducir la deuda, en cuanto no fuese necesario para satisfacer los gastos normales del presupuesto, y como siempre se ha estado en este caso, resulta que aquel principio no tuvo aplicación práctica.

Imperio alemán. — I. Ya en el año 1915 se pensó establecer el impuesto sobre las ganancias de la guerra. Para asegurar la fuente de gravamen la llamada ley de garantías de 24 de diciembre de 1915 obligó a las sociedades a constituir fondos especiales de reserva en la cuantía del 50 por 100 del incremento de ganancia obtenido en un año de guerra.

La primera ley del impuesto sobre las ganancias de la guerra es de 21 de junio de 1916. El impuesto difiere según se trate de personas físicas o jurídicas.

1. *Impuesto de guerra de las personas físicas.* — Sujeto de gravamen son todas las personas gravadas por la ley del impuesto sobre la posesión o la riqueza de 8 de julio de 1913 y cuyo patrimonio en 31 de diciembre de 1916 haya experimentado un incremento o no se haya reducido en más del 10 por 100. Objeto de gravamen es, en primer término, el incremento patrimonial que haya experimentado el contribuyente desde el 31 de diciembre de 1913 a igual fecha de 1916 y, en segundo lugar, el importe en que el patrimonio exceda del 90 por 100 del patrimonio existente en 31 de diciembre de 1913. Consiguientemente, el impuesto es, en parte, impuesto sobre el incremento de patrimonio y en parte impuesto sobre el patrimonio. La liquidación del impuesto sobre el incremento del patrimonio se efectúa, por lo general, según las normas que se aplican al impuesto sobre la posesión o la riqueza de que tratamos en el § 154. Pero hay partes de patrimonio gravadas en aquel impuesto que no lo son en éste de que hablamos ahora tales como el incremento del patrimonio a título de herencia y las cantidades obtenidas por la enajenación de un patrimonio sito en el extranjero. En cambio, se someten aquí a gravamen el importe de las sumas destinadas a la adquisición de patrimonios inmobiliarios o industriales sitos en el extranjero y a la adquisición de objetos de metales nobles, de lujo o adorno y colecciones de toda especie.

El impuesto sobre el incremento del patrimonio se gradúa como sigue:

Para los primeros 10.000 marcos de incremento, el 5 por 100.

» » 10.000 marcos siguientes o fracción,	» 10 » »
» » 10.000 » » » »	» 15 » »
» » 20.000 » » » »	» 20 » »
» » 50.000 » » » »	» 25 » »
» » 100.000 » » » »	» 30 » »
» » 200.000 » » » »	» 35 » »
» » 300.000 » » » »	» 40 » »
» » 400.000 » » » »	» 45 » »

Para lo que exceda de esas cantidades el 50 por 100.

Se exime el incremento hasta 3.000 marcos cuando el patrimonio no exceda de 10.000. Si el patrimonio no excede de 15.000 marcos sólo se somete a gravamen el incremento que excede de 10.000.

Como se ha dicho, se somete también a gravamen el patrimonio

que excede del 90 por 100 del patrimonio existente en 31 de diciembre de 1913, aunque no se grave por el impuesto sobre el incremento del patrimonio. El tipo de gravamen es del 1 por 100. Ejemplos: Un contribuyente que en 31 de diciembre de 1913 tuviera un patrimonio de 100.000 marcos y el mismo patrimonio en igual fecha de 1916 pagaría el 1 por 100 de 10.000 marcos, o sea un impuesto de 100 marcos. Si en 1916 el patrimonio se había elevado de 100.000 a 150.000 marcos, pagaría el 1 por 100 de 10.000 marcos por el impuesto sobre el patrimonio y por el impuesto sobre el incremento del patrimonio pagaría por los 50.000 marcos de incremento, según los tipos señalados en la escala anterior, un impuesto de 7.000 marcos.

2. *Impuesto de guerra de las sociedades.* —La base de gravamen es el plus de ganancia, esto es, la diferencia entre la ganancia media obtenida en años anteriores y la obtenida en un año de guerra. Se entiende por ganancia la que resulta del balance de la empresa determinado según los preceptos legales y las normas de la contabilidad mercantil, sin tener en cuenta las amortizaciones más que en cuanto correspondan a la disminución efectiva de los valores del activo. Por ganancia o beneficio medio de los años anteriores se entiende la que corresponde a la media de los cinco últimos años de paz eliminando el año mejor y el peor. En las sociedades que no tengan tan larga vida se considerará como ganancia mínima en tiempo de paz la que corresponda al 6 por 100 del capital desembolsado.

La tarifa de gravamen difiere para las sociedades nacionales de las extranjeras. Para las sociedades nacionales el gravamen tiene en cuenta el plus de ganancia media en relación con el capital desembolsado e incluido en él las reservas efectivas del primer año de guerra y el tipo de gravamen es:

Para un plus de ganancia de hasta el 2 por 100, el 10 por 100 del plus de ganancia.

Para un plus de ganancia superior al 2 e inferior al 5 por 100, el 15 por 100 del plus de ganancia.

Para un plus de ganancia superior al 5 e inferior al 10 por 100, el 20 por 100 del plus de ganancia.

Para un plus de ganancia superior al 10 e inferior al 15 por 100, el 25 por 100 del plus de ganancia.

Para un plus de ganancia superior al 15 por 100, el 30 por 100 del plus de ganancia.

Cuando el plus de ganancia media en los años de guerra excede de determinados tantos por ciento del capital desembolsado más las reservas, se impone un recargo en la siguiente forma:

A un plus de ganancia del 8 al 10 por 100, un recargo del 10 por 100.

»	»	10	»	15	»	»	20	»
»	»	15	»	20	»	»	30	»
»	»	20	»	25	»	»	40	»
»	»	25	»		»	»	50	»

Por consiguiente, el importe máximo del impuesto es el 45 por 100 del plus de ganancia. Para las sociedades extranjeras no se tiene en cuenta más que el plus de ganancia, sin relacionarlo con el capital. El tipo de gravamen empieza con el 10 por 100 del plus de ganancia cuando éste no excede de 20.000 marcos y llega hasta el 45 por 100 cuando excede de 500.000 marcos.

Las personas físicas y las sociedades están obligadas a la declaración, y la ocultación se castiga con penas pecuniarias y de privación de libertad y en casos graves con la privación de derechos civiles honoríficos. En pago del impuesto se admiten los títulos del empréstito de guerra al 5 por 100 por su valor nominal y los bonos del Tesoro del 4,5 por 100 al curso que se determine oficialmente. El rendimiento de este impuesto se destinará a amortizar la deuda del imperio en cuanto no sea necesario para compensar el menor rendimiento de otros ingresos. Ascendió a 1.035,6 millones de marcos.

La ley de 9 de abril de 1917 estableció un recargo del 20 por 100.

La *segunda ley sobre el impuesto extraordinario de guerra* se promulgó en 26 de julio de 1918. Las modificaciones esenciales establecidas por esta ley consisten en que en lugar del impuesto sobre el incremento del patrimonio se establece un impuesto general sobre el patrimonio; en que las personas individuales se gravan también por el plus de renta y en que los tipos de gravamen para el plus de beneficios de las sociedades se regula de distinto modo que antes.

Los preceptos más importantes de la nueva ley son los siguientes:

1. *Impuesto sobre las personas físicas.*— Sujeto de gravamen son las personas obligadas al pago del impuesto sobre la posesión o la riqueza (§ 154) por el patrimonio de que disponen en 31 de diciembre de 1917. Objeto de gravamen es el plus de renta y el patrimonio. Plus de renta es la diferencia entre la renta del tiempo de paz y la del tiempo de guerra en cuanto esa diferencia exceda de 3.000 marcos. Los tipos de gravamen son los siguientes:

Para los primeros	10.000 marcos de plus de renta, el	5 por 100.
» » »	10.000 marcos siguientes o fracción, el	10 »
» » »	30.000 » » »	20 »
» » »	50.000 » » »	30 »
» » »	100.000 » » »	40 »
Para el plus de renta que exceda de esas cifras, el	50	»

El impuesto sobre el patrimonio recae sobre el existente en 31 de diciembre de 1916, según la liquidación efectuada a los efectos de la ley del impuesto sobre la posesión o la riqueza. Se exige el patrimonio que no exceda de 100.000 marcos. Los tipos de gravamen son:

Para los primeros	200.000 marcos de patrimonio el	1 por 1000.
» » »	300.000 marcos siguientes o fracción, »	2 por 1000.
» » »	500.000 » » »	3 »
» » »	1.000.000 » » »	4 »

Para el patrimonio que exceda de esas sumas, el 5 por 1000.

2. *Impuesto sobre sociedades por el plus de ganancia obtenida en el cuarto año de guerra.* — Se aplican, en general, las normas de la ley de 21 de junio de 1916. Los tipos de gravamen se regulan de esta manera: para las sociedades nacionales el impuesto es del 60 por 100 del plus de beneficios, pero el tipo se reduce de un 10 a un 50 por 100, según la cuantía del plus de beneficios o el interés del capital desembolsado incluido en el las reservas efectivas al comienzo del primer año de guerra. Se reduce, por ejemplo, en 50 por 100 cuando el plus de beneficios no excede de 50.000 marcos o cuando a un plus de beneficios no mayor de 1.000.000 de marcos el dividendo no excede del 8 por 100. Para las sociedades extranjeras el impuesto es también del 60 por 100 y también se reduce en un 10 a un 50 por 100 del mismo modo que en las sociedades nacionales, pero aquí sólo se tiene en cuenta la cuantía del dividendo en relación con el capital. El rendimiento de este impuesto para el ejercicio de 1918 se estimó en 1.800 millones de marcos.

La *tercera ley* sobre el impuesto extraordinario de guerra fué promulgada en 10 de septiembre de 1919, para el ejercicio de 1919. Para las personas físicas se tenía en cuenta la cuantía de la renta y el patrimonio referida a la fecha del 31 de diciembre de 1918 y para las sociedades el plus de ganancia obtenida en el quinto año de guerra. El impuesto sobre el plus de renta de las personas físicas fué elevado; empieza ahora con el 5 por 100 para los primeros 10.000 marcos; el 10 por 100 para los 10.000 marcos siguientes; el 20 por 100 para los 30.000 marcos siguientes; el 30 por 100 para los 50.000 marcos siguientes; el 40, el 50 y el 60 por 100, respectivamente, para los 50.000 marcos siguientes, y el 70 por 100 para el plus de renta que exceda de esa cuantía. Consiguientemente, para un plus de renta de 500.000 marcos el impuesto es del 48,5 por 100. El impuesto sobre las sociedades se elevó al 80 por 100, pero se conservan las disminuciones de gravamen establecidas en la ley anterior. El rendimiento de este impuesto se estimó en 1.500 millones de marcos.

Interesa hacer constar que el Banco del Imperio no se somete a estos impuestos. Su tributación se regula por las leyes especiales de 24 de diciembre de 1915, 27 de marzo de 1917 y 20 de marzo de 1918. Según la primera y segunda de estas leyes, de las utilidades del Banco en los años de 1915 y 1916, se detraía un importe de 100 millones cada año, más 14,3 millones, y según la tercera ley, se detraía el importe de 130 millones y además por cada año el 75 por 100 de la ganancia neta en cuanto excediese de la ganancia neta media obtenida en los años 1911 a 1913. Esas detracciones se reservaban al imperio. La práctica de someter al Banco Imperial a una imposición especial se ha conservado después de la guerra.

II. En 30 de junio de 1919 se promulgó una nueva ley estableciendo un *impuesto de guerra sobre el incremento del patrimonio*. Regula definitivamente la imposición de las ganancias de guerra de las personas

físicas referidas a todo el período que va del 31 de diciembre de 1913 al 30 de junio de 1919.

Son sujetos de gravamen los nacionales del imperio, con excepción de los que residan en el extranjero desde el 1.º de enero de 1914 sin tener domicilio en Alemania; los extranjeros que tengan en Alemania un domicilio o residencia habitual y todas las personas naturales sin distinción de nacionalidad, domicilio o residencia por el incremento del patrimonio inmobiliario y de explotación sitios en Alemania. La valoración del patrimonio se refiere a la fecha del 31 de diciembre de 1913 en la forma establecida para el Wehrbeitrag. La valoración del patrimonio a la fecha del 30 de junio de 1919 se hace, en general, según las normas de la ley del impuesto sobre la posesión o la riqueza, con algunas modificaciones. Se deducen, en efecto, entre otras partidas, el incremento del patrimonio a título de herencia, a no ser que ese incremento fuese sometido a gravamen caso de continuar en poder del causante; los pagos de capitales por contratos de seguros, deduciendo el valor que tuviera el seguro al comienzo del período de estimación de la base de gravamen; las cantidades no satisfechas todavía a cuenta de los impuestos extraordinarios de guerra de 1918 y 1919, etc. Se añaden, en cambio, al patrimonio existente al finalizar el período las sumas colocadas durante el mismo en inmuebles o explotación sitios en el extranjero; los gastos en artículos de lujo, adorno, etc. (como en la ley de 21 de junio de 1916), así como los gastos que no se hayan efectuado para satisfacer necesidades ordinarias del contribuyente y que excedan de 10.000 marcos, etc.

El impuesto sobre el incremento del patrimonio se percibirá solamente en el caso de que el patrimonio exceda de 10.000 marcos al finalizar el período de estimación. Se exime el incremento que no exceda de 5.000 marcos. Los tipos de gravamen son los siguientes:

Para los primeros 10.000 marcos o fracción de incremento del patrimonio, el 10 por 100.

Para los	10.000 marcos	siguientes o fracción,	el	15 por	100.
»	»	10.000	»	»	» 20 »
»	»	20.000	»	»	» 30 »
»	»	50.000	»	»	» 40 »
»	»	100.000	»	»	» 50 »
»	»	100.000	»	»	» 60 »
»	»	200.000	»	»	» 80 »

Para el incremento que exceda de esa suma, » 100 »

Es obligatoria la declaración para el contribuyente cuyo incremento patrimonial exceda de 6.000 marcos en el período.

El impuesto de guerra se satisfará en la siguiente forma: la mitad en el término de tres meses, otra cuarta parte en el término de seis meses y la otra cuarta parte en el término de nueve meses siguientes a la liquidación. En algunos casos se permite el aplazamiento del pago del impuesto. El impuesto podrá satisfacerse en títulos del empréstito

de guerra en determinadas condiciones. El rendimiento de este impuesto se estimó en 10.000 millones de marcos (1).

Austria. — La ley de 18 de abril de 1916 estableció un impuesto extraordinario sobre las ganancias de guerra.

Para las personas físicas el objeto de gravamen era el plus de renta obtenida en los tres años de 1914 a 1916, en comparación con la renta percibida en 1913 o la renta media en los años 1911 a 1913. Cuando la renta al principio del período sea menor de 10.000 coronas se considerará elevada esta cifra al efecto de estimar el incremento sobre dicha cantidad.

Los tipos de gravamen son los siguientes:

Para las primeras 10.000 coronas de plus de renta o fracción, el 5 por 100.

Para las 10.000 coronas siguientes de renta o fracción, el 10 por 100.

» » 20.000	» »	» »	» » 15	»
» » 20.000	» »	» »	» » 20	»
» » 20.000	» »	» »	» » 25	»
» » 20.000	» »	» »	» » 30	»
» » 200.000	» »	» »	» » 35	»
» » 200.000	» »	» »	» » 40	»

Para el incremento superior a 500.000 coronas, » 45 »

El plus de renta que no exceda de 3.000 coronas se exime del impuesto.

Para las sociedades, el objeto de gravamen es el incremento del beneficio neto en los años de guerra comparados con los años de paz. Para las sociedades nacionales los tipos de gravamen son los siguientes: A un plus de beneficios hasta del 5 por 100 del capital, el 10 por 100; a un incremento del 5 al 10 por 100 del capital, el 15 por 100, y por cada 5 por 100 más de incremento o fracción, el 5 por 100, hasta llegar al tipo máximo de gravamen del 35 por 100. Para las sociedades extranjeras los tipos de gravamen son los siguientes:

A un plus de beneficio inferior a 200.000 coronas, el 20 por 100.

» » »	200.000 a	400.000 coronas,	el 25 por 100.
» » »	400.000 »	700.000 »	» » 30 »
» » »	700.000 »	1.000.000 »	» » 35 »

Superior a 1.000.000, el 40 por 100.

(1) El rendimiento bruto efectivo de los impuestos de guerra de 1916, 1918 y 1919 importó en millones de marcos, en total, algo más de 20 mil millones, a saber:

En 1916	45,8
» 1917	4.867,0
» 1918	2.429,3
» 1919	1.184,4
» 1920	5.625,3
» 1921	5.338,0
» 1922 (de abril a agosto)	686,1

(N. DEL T.)

El plus de beneficios que no exceda de 10.000 coronas se exime del impuesto.

Por ley de 16 de febrero de 1918 se modificó la tarifa unificándola para las personas físicas y las sociedades. Los tipos de gravamen según esta ley fueron:

Para las primeras	10.000 coronas,	el	5	por	100.
» » siguientes	15.000	»	»	10	»
» » »	20.000	»	»	20	»
» » »	30.000	»	»	30	»
» » »	40.000	»	»	40	»
» » »	100.000	»	»	50	»

Para el incremento que exceda de 300.000 coronas, el 60 por 100.

Inglaterra. — Leyes de 23 de diciembre de 1915, 19 de julio de 1916, 5 de mayo de 1917, etc.

El impuesto inglés sobre las ganancias de guerra (*Excess profits duty*) recae sobre todas las empresas mercantiles e industriales explotadas en el Reino Unido y a los agentes y mediadores y otras personalidades concretamente especificadas. Se exceptúan la agricultura, los empleados públicos y particulares y aquellas profesiones cuyas utilidades dependen esencialmente de las dotes personales del titular y que no requieren un capital o éste es relativamente pequeño. Objeto de gravamen es la ganancia realmente obtenida en un período fiscal, comparada con la ganancia del tiempo de paz. A este efecto se aplican las normas que rigen para la liquidación del impuesto sobre la renta. La ganancia en tiempo de paz puede ser o ganancia básica o ganancia mínima. La primera es igual a la ganancia media de dos años elegidos por el contribuyente de entre los tres últimos años de paz. Si el contribuyente prueba que esos tres años fueron especialmente desfavorables para él, se obtendrá la media de los cuatro años que designe entre los seis últimos años de paz. La ganancia mínima es igual al 6 ó al 7 por 100 del interés del capital desembolsado en el negocio; el primer tipo se aplica a las sociedades; el segundo para las demás empresas. El plus de beneficios del tiempo de guerra comparado con el del tiempo de paz se grava proporcionalmente, primero al tipo del 50 por 100, al 60 por 100 por la ley de 1916 y al 80 por 100 por la ley de 1917 (1). El plus de utilidades que no exceda de 200 libras esterlinas se exime del impuesto. Las empresas productoras de material de guerra sometidas al control del Estado por la *ley de Munitions of War* de 2 de julio de 1915 se someten a normas especiales. Las cuatro quintas partes del plus de ganancias obtenidas en un año de guerra en comparación con la ganancia media de los dos años anteriores al control del Estado se reservan para el Tesoro y el resto a la empresa. El impuesto produjo

(1) Para el año 1919 se redujo al 40 por 100. — (N. DEL T.)

en el ejercicio de 1917-18, 220, y en el de 1918-19, 285 millones de libras (1).

Francia. — La primera ley sobre el impuesto de guerra es de fecha 1.º de julio de 1916. Grava todas las ganancias extraordinarias o plus de ganancias obtenida a partir del 1.º de agosto de 1914, hasta que transcurran los doce meses siguientes a la cesación de las hostilidades. Sujeto de gravamen son: 1.º, todas las personas y sociedades sometidas a la contribución industrial; 2.º, las demás personas en cuanto directamente o como subempresarios hayan efectuado contratos de suministro con la administración pública, exceptuados los agricultores que vendan al Estado los productos de la tierra; 3.º, las personas que hayan colaborado financieramente en la perfección de tales negocios o hayan recibido primas por su mediación. Objeto de gravamen según esta ley son las utilidades obtenidas desde el 1.º de agosto de 1914 hasta el 31 de diciembre de 1915. Sirve de base de comparación la utilidad normal media de los tres últimos años anteriores al 1.º de agosto de 1914, o en su defecto el importe de treinta veces la antigua contribución industrial, siempre que el mínimo sea de 5.000 francos o el 6 por 100 del capital colocado en el negocio. Esta utilidad normal se compara con el producto neto del tiempo de guerra según resulte del balance. Del producto neto—es decir, el producto deducido, el fondo legal de reserva y las amortizaciones normales y corrientes—se deducen, además, el importe requerido para amortizaciones extraordinarias (por ampliación del tiempo de trabajo o por adquisición de aparatos especiales para suministros de guerra), así como el 6 por 100 de interés de los capitales colocados en los territorios ocupados por el enemigo. El contribuyente viene obligado a la declaración. La ocultación se castiga con prisión de tres meses a dos años, y con multa de 500 a 10.000 francos o con una sola de ambas penas. Según la ley que examinamos el tipo de gravamen era del 50 por 100, pero para las personas gravadas por la contribución industrial sólo recaía sobre el plus de utilidades que excediera de 5.000 francos.

Por la ley de 30 de diciembre de 1916 se elevó al 60 por 100 el tipo de gravamen para todas las ganancias superiores a 500.000 francos obtenidas desde el 1.º de enero hasta el 31 de diciembre de 1916.

La ley de 31 de diciembre de 1917 modificó más profundamente este impuesto; el tipo de gravamen, que hasta entonces era proporcional, se graduó como sigue para las ganancias obtenidas a partir del 1.º de enero de 1917:

(1) 1919-20, 290; 1920-21, 219. En total, pues, los impuestos de guerra produjeron al Tesoro inglés 1.154,4 millones de libras.

La ley de 28 de julio de 1920 reguló el impuesto de guerra para el período del 1.º de enero de 1921 al 31 de marzo de 1923, fijando el tipo de gravamen en el 60 por 100, pero la ley de presupuestos de 1921 suprimió el impuesto sobre las ganancias de guerra. A base de este modelo se estableció también el impuesto en algunas colonias.— (N. DEL T.)

A una ganancia imponible inferior a 100.000 francos, el 50 por 100.

A una ganancia imponible entre 100.000 y 150.000 francos, el 60 por 100.

A una ganancia imponible entre 150.000 y 500.000 francos, el 70 por 100.

A una ganancia imponible de más de 500.000 francos, el 80 por 100.

Subsiste no obstante, la antigua tarifa para las empresas establecidas después del 1.º de enero de 1916 o que no hubieran podido explotar el negocio antes de esa fecha por estar sita en territorio ocupado por el enemigo. En lugar de considerar como ganancia normal el interés del 6 por 100 del capital empleado en el negocio, se eleva este tipo al 8 por 100 (1).

Italia. — Fué uno de los primeros Estados que estableció el impuesto sobre las ganancias de guerra (*Imposta sui profitti dipendenti della guerra*) por decreto de 21 de noviembre de 1915 que grava el plus de renta obtenido con motivo de la guerra por los comerciantes, industriales y mediadores. Sirve de base de comparación la renta normal y corriente, esto es, la renta media estimada para los años 1913 y 1914 en los padrones del impuesto sobre la renta de la riqueza mobiliaria. Se exime el plus de renta inferior a 2.500 liras. Los tipos de gravamen difieren para comerciantes e industriales por un lado, de los aplicados a los mediadores por otro. Se elevaron dos veces durante la guerra y según el decreto de 9 de noviembre de 1916 son los siguientes:

Para industriales y comerciantes:

El 20 por 100 para ganancias comprendidas entre el 8 y 10 por 100 del capital.

El 30 por 100 para ganancias comprendidas entre el 10 y 15 por 100 del capital.

El 40 por 100 para ganancias comprendidas entre el 15 y 20 por 100 del capital.

El 60 por 100 para ganancias de más del 20 por 100 del capital.

Para los mediadores:

10 por 100 sobre el plus de renta de 1 a 5 décimas.

15 » » » » 5 a 10 »

20 » » » » 10 a 20 »

25 » » » » 20 a 30 »

40 » » » » más de 30 décimas.

Por ley de 24 de noviembre de 1919 se ha establecido también en Italia un impuesto sobre el incremento del patrimonio obtenido a consecuencia de la guerra por la industria, el comercio y los intermedia-

(1) La imposición de las ganancias de guerra finalizó en Francia en 31 de diciembre de 1919, pero una ley de agosto de 1920 sometió a revisión todos los contratos de suministros al Estado superiores a 100.000 francos.

El rendimiento de este impuesto fué en millones de francos: 1914-15, 1.087; 1916, 1.949; 1917, 2.807; 1918, 2.465; 1919, 2.679, y 1920, 616, o sea, en total, 11.603 millones de francos. — (N. DEL T.)

rios, cuyos tipos de gravamen se elevaron por ley de 22 de abril de 1920. Grava el incremento del patrimonio de las personas físicas y morales realizado desde el 1.º de agosto de 1914 hasta el 31 de diciembre de 1919. El impuesto sólo recae sobre el incremento neto. Se eximen las primeras 20.000 libras de incremento. Para industriales y comerciantes la escala de gravamen en 8 grados pasa del 10 al 80 por 100 (10 por 100 para la parte del incremento superior a 5 e inferior al 10 por 100; 80 por 100 para la parte del incremento que excede del 70 por 100); para los intermediarios se aplican los mismo tipos de gravamen, pero en este caso el incremento del patrimonio se pone en relación con la renta normal. Así, por ejemplo, el impuesto es del 10 por 100 para aquella parte del incremento que excede de los 5 décimos de la renta normal sin llegar a los 10 décimos de ésta, y del 80 por 100 para aquella parte del incremento que excede de los 70 décimos de la renta normal.

Entre otros países se han establecido también impuestos sobre las ganancias de la guerra en los Estados Unidos, Bélgica, Rusia, Turquía, Dinamarca, Noruega, Suecia, Holanda y Suiza.

Bibliografía.—*A. Schweizer*, «Die Kriegsgewinnsteuer im europäischen Ausland und in der Schweiz» (Zeitsch. f. V. u. Sozialp. 1919).—*K. Bräuer*, «Die Besteuerung der Kriegsgewinne in der europäischen Straten», Stuttg., 1921.