

CAPÍTULO V

Los impuestos sobre el tráfico patrimonial

1. Concepto y clasificación

§ 158. Por impuestos sobre el tráfico patrimonial se entiende aquel grupo de impuestos que tienen de común el que se perciben con ocasión de la transmisión del patrimonio o de partes, valores o derechos patrimoniales.

La *fuerza de gravamen* consiste, en parte, en los ingresos y ganancias que proporciona la transmisión de la propiedad, y en parte, cuando no se obtiene ganancia alguna del acto sometido a gravamen, en el resto de la renta o el patrimonio del llamado a contribuir por este concepto. Mientras el proceso del tráfico proporciona una adquisición o lucro o un aumento patrimonial, actúan estos impuestos al modo de impuestos especiales sobre la adquisición o el lucro o enriquecimiento; y mientras los actos de

tráfico patrimonial sometidos a gravamen no proporcionan ganancia o incluso implican pérdidas, actúan estos impuestos a modo de recargos sobre los demás impuestos sobre la renta y el producto, o como impuestos parciales sobre el patrimonio.

Por lo general, la *base de gravamen* se determina por el valor que representa el objeto del tráfico patrimonial. El *objeto de gravamen* es frecuentemente el documento en que se hace constar el acto del tráfico. El impuesto se percibe, la mayor parte de las veces, directamente de una de las partes contratantes o de ambas conjuntamente, bien sea por pago en metálico en una caja pública o bien por medio del timbre; pero a veces se percibe también de un modo indirecto, cuando por motivos de conveniencia se satisfacen por la persona mediadora en la consumación del negocio, la cual queda facultada para reintegrarse del impuesto por las partes contratantes.

Los impuestos sobre el tráfico patrimonial se diferencian de los impuestos sobre el patrimonio propiamente dichos, en que éstos tienden a gravar el patrimonio que posee una persona y por lo general periódicamente, mientras que aquéllos se perciben de un modo no periódico y solamente por el patrimonio o valor patrimonial que cambia de propietario.

Externamente, estos impuestos ofrecen mucha semejanza con las *tasas*, especialmente con las jurídicas, y de aquí que en la práctica se consideren como tasas algunos de los impuestos sobre el tráfico patrimonial. En efecto, a veces se perciben con ocasión de la intervención de un funcionario público, o al perfeccionarse el acto jurídico, y otras veces, el cobro se hace por medio del timbre, usual en las tasas. Frecuentemente, además, los precursores de estos impuestos fueron las antiguas tasas o derechos de regalía. Pero, no obstante, se distinguen esencialmente de las tasas: por una parte, por el motivo que da lugar a su exacción, puesto que en él, en un caso se perciben por la intervención del funcionario y en el otro, por el cambio patrimonial; y, por otra parte, por la finalidad fiscal, que en las tasas consiste en la satisfacción total o parcial de los gastos ocasionados, mientras que en estos impuestos el fin tiende a la obtención de ingresos propiamente dichos; y, por último, se distinguen por su cuantía, que en las tasas se determina fundamentalmente por la cuantía de los gastos ocasionados o por el valor de la prestación, y en los impuestos sobre el tráfico patrimonial, por la cuantía del valor de dicho patrimonio.

Pero, por clara que sea la diferenciación en la teoría, no deja

de ser difícil muchas veces en la práctica. Dificulta además la diferenciación el hecho de que frecuentemente la transmisión patrimonial lleva aneja también la intervención de un funcionario público, con lo cual la exacción puede tener en parte el carácter de tasa y en parte el de impuesto.

La clasificación sistemática de estos impuestos es difícil, porque fueron fundamentalmente motivos fiscales los que incitaron a su establecimiento. Sin seguir un sistema determinado se apeló con frecuencia a aquella clase de impuestos que prometían ingresos apreciables sin lesionar demasiado los demás principios generales de la imposición. La siguiente clasificación, puramente externa, es quizá la más recomendable para el estudio de estos impuestos:

1.º Impuestos sobre el tráfico patrimonial inter vivos, en cuyo grupo se comprenden especialmente: *a)* impuestos sobre el tráfico del patrimonio inmobiliario; *b)* el equivalente tributario; *c)* impuestos sobre el tráfico del patrimonio mobiliario.

2.º Impuestos sobre el tráfico patrimonial por causa de muerte (impuestos de sucesiones) y sobre donaciones.

Bibliografía. — *A. Meyer*, «Ueber Stempelsteuer» (Viertelj. schr. f. Volksw., 1864). — *Besobrasoff*, «Impots sur les actes» (Mem. de l'Academie de St. Petersbourg, 1866-67). — *v. Heckel*, «Zur Lehre von den Verkehrssteuern» (Finz. Arc., 1890). — *W. Hausmann*, «Verkehrssteuern», Berlín, 1894. — *E. Vogel*, «Stellung und Aufgabe der Verkehrssteuern im System der Finanzwissenschaft» (Z. Staats W Jahrg., 67). — *Weinbach*, «Die Stempelsteuern der deutschen Bundesstaaten» (Finz. A. Jhg., 31).

2. Impuestos sobre el tráfico patrimonial inter vivos

§ 159. 1. *El impuesto sobre el tráfico patrimonial inmobiliario o impuesto de transmisiones o cambios de propiedad.* — Este impuesto se percibe con ocasión de las modificaciones de dominio sobre los bienes inmuebles o de los derechos que se consideran análogos a éstos (derechos reales sobre bienes inmuebles u otros derechos reales). Así, por ejemplo, en los actos y contratos de compra y venta, de enajenación por expropiación y adjudicación, de aportaciones matrimoniales, de donaciones y fundaciones inter vivos, etc. En principio se trata de un impuesto sobre todas las transmisiones de dominio.

Por lo general, la cuantía de este impuesto, de rancio abo-

lengo, se fija en un tanto por ciento del valor y su percepción se efectúa bien directamente por los funcionarios públicos, o bien por medio del timbre. No es raro que con la percepción de este impuesto vaya aneja también la de tasas propiamente dichas por la intervención de determinados funcionarios en las transmisiones de dominio. En la vida práctica este grupo de impuestos ofrecen múltiples variantes, tanto por lo que respecta a la forma de percepción, como a la cuantía de los tipos de gravamen.

En todo tiempo ha sido muy distinto el juicio que ha merecido este impuesto.

Ante todo, se ha hecho valer en su favor que se justifica un mayor gravamen del patrimonio inmobiliario, por el hecho de que el gasto originado al Estado y a las corporaciones locales por la regulación de la vida colectiva beneficia especialmente a los propietarios de la tierra y porque, en general, los precios de los fundos, principalmente en las ciudades, la mayor parte de las veces se elevan por circunstancias debidas a la coyuntura, esto es, sin la intervención directa del propietario, quien, no obstante, percibe importantes ganancias. Los impuestos periódicos sobre el producto de las tierras y edificios no siempre pueden gravar tales ganancias, porque la determinación de la base de gravamen en estos impuestos sólo tiene en cuenta, dada su naturaleza, el producto medio que suministran los fundos. Y no es raro que eludan todo gravamen las ganancias especiales que se acumulan principalmente a los fundos y edificios sitos en lugar favorable. El impuesto sobre las transmisiones de dominio puede cegar esta laguna convenientemente, gravando a posteriori los aumentos de valor y de renta en el momento en que se capitalizan al transmitir los inmuebles a un nuevo propietario. Cuando la propiedad territorial no está suficientemente gravada, este impuesto puede servir también para gravar más fuertemente el patrimonio fundado y para ejercer la función de un impuesto sustitutivo cuando los catastros están anticuados.

Contra estos motivos de justificación del impuesto sobre el tráfico inmobiliario, pueden esgrimirse los siguientes argumentos. La fundamentación de este impuesto por los mayores beneficios que se derivan para el propietario por la regulación de la vida colectiva, no es adecuada, al menos cuando se trata de la imposición por parte del Estado, pues no se ve claro por qué se ha de aplicar en este caso el principio de la prestación y contraprestación que es ajena a la idea moderna de la imposición por parte del Estado y que además no es practicable en cada caso particu-

lar. Y como impuesto sustitutivo para llenar las lagunas que deja el régimen de la imposición periódica de la propiedad inmobiliaria, no es adecuado, pues los distintos elementos constitutivos de la propiedad inmobiliaria de un país son objeto de tráfico de un modo muy desigual y falta, por consiguiente, el supuesto para gravar los inmuebles de un modo general y uniforme. Falta asimismo el supuesto de la existencia de una especial capacidad tributaria. Es cierto que en numerosos casos de compra y venta se obtienen ganancias que no se gravan suficientemente por la imposición sobre la renta y el producto. En tales casos se justificaría ciertamente el gravamen de aquellos contratantes que han realizado una ganancia. Pero, por lo general, prescriben las leyes que el impuesto ha de satisfacerlo el comprador, y no siempre se puede asegurar que ha obtenido beneficios por la compra. Además, no se excluye la posibilidad de que los contratantes convengan entre sí otra distribución de la carga tributaria, y tales convenios no aseguran en modo alguno la justa distribución de esta carga, pues en épocas de decreciente demanda de inmuebles difundirá el comprador el impuesto sobre el vendedor necesitado y quizá obligado a la venta, mientras que en tiempos de creciente especulación no se grava justamente a aquellos que obtienen mayores ganancias, los vendedores de solares y edificaciones recientemente construidas. Por otra parte, no se elimina el peligro de que cuando el impuesto sea algo elevado se dificulte la transmisión de la tierra a las personas económicamente más capacitadas, o de que al menos se atenúe la capacidad de prestación económica de los nuevos propietarios. El impuesto general sobre el tráfico patrimonial inmobiliario no satisface los postulados de la justicia y de la economía nacional, ya se considere como impuesto independiente o como impuesto complementario; implica percepciones irregulares y casuales y solamente se explica por la evolución histórica y por la facilidad con que se recauda. Cuanto más elevado sea este impuesto tantos más reparos ofrece, por lo que su cuantía debiera ser pequeña y no gravar los actos y contratos de poco valor.

§ 160. Si, conforme a lo que hemos dicho, el impuesto general sobre las transmisiones de dominio ofrece grandes inconvenientes, se justifica no obstante el impuesto en todos aquellos casos en los que notoriamente se ha obtenido con motivo de la venta una ganancia, lo que ocurre, por lo general, cuando se trata de venta de edificios y solares en las ciudades y sus cercanías, y en la de caminos nuevamente abiertos al tráfico, etc. El gravamen

tributario de tales ganancias era tanto más indicado cuanto que en la mayor parte de los casos la ganancia no dimanaba del trabajo del propietario, sino de la coyuntura favorable y del carácter de monopolio de la tierra. Se tenían, además, en cuenta consideraciones de la política de vivienda. Se esperaba, en efecto, que gravando tales ganancias se debilitaría la propensión del propietario a no construir en espera del aumento de valor de los solares, con lo cual se atenuaría la penuria de viviendas. Los impuestos de este tipo se conocen con el nombre de *impuestos de plus valía*, impuestos *sobre el aumento no ganado de valor* (*unearned increment*). Se ha procurado justificar estos impuestos, como impuestos del Estado, basándose en el principio del interés y la equivalencia, como la parte que le pertenece al Estado, como representante de la generalidad, en el aumento de valor de la tierra debido a sus instituciones. Pero es difícil valorar en cada caso la influencia del Estado en el aumento de la renta de la tierra; sus medidas de carácter general más bien benefician no única ni principalmente a la propiedad inmobiliaria, sino también y en igual medida al comercio y a la industria. Más clara y fácilmente apreciable es, en todo caso, la conexión entre las instituciones municipales por una parte (por ejemplo, fijación de alineaciones, apertura de calles, ampliaciones del radio de la ciudad, incorporaciones a otros municipios, aumento de la población y, por consiguiente, de la demanda de vivienda, etc.) y el aumento de valor de los terrenos por otra. De donde se infiere que este impuesto, donde mejor se armoniza es en la hacienda municipal, en cuyo sistema tributario se justifica la aplicación del principio del interés.

De las objeciones formuladas contra el impuesto sobre el aumento de valor realizaremos solamente las dos más importantes. Una de ellas consiste en que este impuesto es injusto mientras no se sometan también a gravamen las ganancias análogas obtenidas por la posesión del patrimonio mobiliario. La objeción va más allá del fin con que se formula. Es cierto que también los bienes muebles experimentan en gran extensión un aumento no ganado de valor; como ocurre, por ejemplo, con las obras de arte, antigüedades, valores mobiliarios, etc. Pero de ello no se infiere que el impuesto sobre el aumento de valor de los inmuebles sea inadecuado, sino más bien la necesidad de hallar el procedimiento de someter también a gravamen el aumento de valor de los bienes muebles. La culpa de que hasta fecha muy reciente no hayan sido sometidas al impuesto estas últimas ganancias se debe, en primer término, a la mayor dificultad técnica para hacerlas asequibles a

este impuesto. La segunda objeción a que aludimos consiste en el temor de que el impuesto encarezca los precios de los solares y consiguientemente dificulte la edificación sobre ellos. La experiencia práctica en los municipios que han establecido tales impuestos, no justifica esos temores; antes por el contrario, tales impuestos impiden el encarecimiento de los solares y las medidas especulativas del tráfico intermediario, supuesto que sean suficientemente altos y se acomoden al aumento de valor de los terrenos.

El impuesto sobre el aumento de valor puede establecerse de dos maneras. Se distingue el impuesto *directo* del *indirecto* sobre el aumento de valor, según que se perciba regularmente en períodos determinados de tiempo o sólo con ocasión de las transmisiones de dominio. El primero, que únicamente puede gravar a base de estimación el aumento presunto, no el efectivo, es difícil de liquidar y puede con facilidad provocar desigualdades e injusticias. El último, que sólo grava las ganancias realmente percibidas, es mejor, más fácil de practicar y de aquí que sea la forma más corriente. Pero también en esta forma, única en que nos ocuparemos, ofrece varias dificultades y problemas, técnicos y de principios.

Conviene precisar, en primer término, que el impuesto sobre el aumento de valor no solamente debe gravar las ganancias obtenidas de fundos edificables o solares en general, sino también las obtenidas con los edificios, para impedir que en otro caso se eluda el pago del impuesto. Además el impuesto sólo debe recaer sobre la ganancia efectiva, es decir, el superávit sobre el precio de adquisición del objeto y demás gastos acumulados sobre el mismo. El carácter no ganado del aumento de valor justifica el postulado de que el impuesto sea progresivo. Ello puede hacerse bien teniendo en cuenta la cuantía absoluta del precio neto de venta, o la cuantía relativa de la ganancia, y en este último caso el impuesto será tanto más elevado cuando mayor sea la ganancia comparada con el precio de adquisición y demás gastos acumulados sobre el objeto. Esta última forma de progresión es preferible, porque se armoniza mejor con la naturaleza de un impuesto sobre el aumento no ganado de valor. Hay que resolver, por último, el problema de si en la determinación de la cuantía del impuesto ha de tenerse en cuenta también el tiempo que media entre las transmisiones de dominio, en forma que cuanto más corto sea éste, tanto más elevado sea el impuesto. Hay que admitir a este respecto, ciertamente, que el carácter de coyuntura de la ganancia se pone tanto más de relieve cuanto menor sea el

tiempo en que esa ganancia se realice, pero, en cambio, no es recomendable que el impuesto se atenúe de un modo excesivo, o deje incluso de percibirse cuando sea muy largo el tiempo que medie entre las dos transmisiones, pues también en este caso, y frecuentemente sólo en este caso, se obtienen de una vez grandes ganancias. Pero entonces no se tiene en cuenta el fin accesorio de este impuesto, o sea el dificultar que se mantengan los solares sin edificar a fin de especular sobre los mismos. Que el impuesto sobre el aumento de valor solamente debe recaer sobre el vendedor, es punto que no necesita aclaración.

A. *Impuestos generales sobre las transmisiones de dominio*

Del rico material legislativo a este respecto solamente citaremos algunos ejemplos. En *Prusia*, por la ley de 31 de julio de 1895 se gravaron los contratos de compraventa y permuta al tipo del 1 por 100 del precio de compra cuando se trataba de inmuebles y derechos reales sobre los mismos sitios en el interior del Estado y al 1,5 por 100 cuando estaban sitios en el extranjero (se percibía en forma de timbre). Las transmisiones inmobiliarias a título de herencia, donación o legado se gravaron en el impuesto de sucesiones. El impuesto no se aplicaba cuando el valor del fondo era inferior a 150 marcos.

La ley del imperio alemán de 12 de septiembre de 1919, relativa al impuesto sobre adquisiciones inmobiliarias, declara abolidas las leyes de los Estados particulares a este respecto, así como las leyes del imperio de 15 de julio de 1909 que estableció este impuesto en el *Reich*, y la de 3 de julio de 1913 que lo modificó. En lo sucesivo los Estados o países y municipios no podrán establecer impuestos análogos al que nos ocupa, cuyas normas fundamentales son las siguientes:

El impuesto se devenga al transmitirse la propiedad de los inmuebles. Se equiparan a los inmuebles aquellos derechos reales para los cuales se aplican los preceptos del Código civil, relativos a los inmuebles (exceptuándose las partes inmobiliarias de las minas). El tipo de gravamen es el 4 por 100 del valor corriente o del precio de enajenación cuando éste sea mayor. El impuesto no se devengará en casos como estos: cuando se trate de adquisición por causa de muerte o donación, a no ser que se haya acudido a la forma de donación simplemente para no satisfacer el impuesto de transmisiones de dominio; en el caso de constitución o liquidación de la sociedad conyugal; en el caso de adquisición a título contractual entre coherederos o partícipes en la sociedad conyugal cuando se trate de dividir el caudal relicto; en las adquisiciones por los descendientes de sus padres y ascendientes y viceversa; en la aportación a la comunidad de bienes constituida exclusivamente por aquellos que los enajenan y sus descendientes o solamente por éstos o entre coherederos; en la permuta de fundos a los

efectos de la concentración parcelaria; en la permuta de pertenencias mineras en minas colindantes y en la comunidad de dos o más minas al efecto de su mejor explotación. Es importante la atenuación que significa el precepto según el cual en la adquisición de un inmueble gravado con hipoteca u otra carga real efectuada por el acreedor, el impuesto se limita, a petición del obligado a su pago, a aquella parte del valor corriente del inmueble que exceda del importe total de la hipoteca o del crédito garantizado con el inmueble. Es condición para ello que la adquisición del inmueble se efectúe para salvar la hipoteca y que el plus del precio de adquisición sobre la cantidad garantizada o sobre el importe total de todos los créditos garantizados con el inmueble sea por lo menos el 80 por 100 del valor corriente de éste. También en otros casos se beneficia al contribuyente por precepto de la ley o por concesión especial de la administración. Si el valor corriente de un inmueble no excede de 150 marcos no se devenga el impuesto (1). Los mutilados de guerra y los huérfanos de guerra que adquieran inmuebles con los capitales que se les dieron a título de indemnización se eximen del impuesto. En cambio, se eleva éste al 6 por 100 cuando en el transcurso de tres años a partir del momento de la adquisición, el inmueble que constituía una unidad económica se descompone total o parcialmente. Del pago del impuesto responden solidariamente, por lo general, el adquirente y el enajenante. El impuesto sobre las transmisiones de dominio grava también a los inmuebles afectos a un fideicomiso o derecho análogo, así como a los inmuebles de las sociedades por acciones, fundaciones, etc., cuando desde el último cambio de dominio o desde el último pago del impuesto hayan transcurrido veinte años. En este caso el impuesto es del 2 por 100. De él se eximen el imperio, los países, municipios y mancomunidades, iglesias, fundaciones, etc., dedicadas exclusivamente a fines eclesiásticos, benéficos o docentes. Del rendimiento del impuesto se reserva el 50 por 100 al imperio y el resto al Estado en cuyo territorio se halle sito el inmueble. El gobierno del Estado en cuestión puede transferir a las corporaciones locales todo o parte de la cantidad que le corresponda. Los Estados o países, y previa su autorización las corporaciones locales, pueden establecer por su cuenta recargos sobre este impuesto que en total no pueden exceder del 2 por 100.

Especial atención merece el *Droit d'enregistrement* francés. Su importancia financiera se revela en que el rendimiento de este impuesto para el ejercicio de 1921 se calculó en 2.566 millones de francos. Se someten a registro todos los documentos civiles, judiciales y extrajudiciales y las declaraciones verbales sobre transmisión de propiedad. Pero el registro no se limita simplemente al tráfico inmobiliario, sino que comprende también las formas más importantes del tráfico con el patrimonio mobiliario. La exacción es proporcional, fija o graduada.

(1) 50 marcos oro según decreto de 19 de diciembre de 1923. — (N. DEL T.)

El derecho proporcional grava todas las operaciones acreditadas o no documentalmente que se refieran a la mutación de valores mobiliarios o inmobiliarios. El impuesto sobre transmisiones de dominio propiamente dichas asciende, por lo general, al 10 por 100. Para el año 1921 se calcula su rendimiento en 814 millones de francos.

España. — La legislación relativa al impuesto llamado por antonomasia de *derechos reales* en España, comprende el impuesto de derechos reales y de transmisión de bienes, muebles e inmuebles, entre vivos y por causa de muerte, y el impuesto sobre los bienes de las personas jurídicas.

Son precedentes del impuesto de derechos reales y transmisión de bienes inmuebles, entre vivos, de que ahora tratamos, la *centesima rerum venalium*, las *alcabalas* (derechos reconocidos al rey en las ventas, permutas, etc.), de la edad media y el *derecho de hipotecas* (1829). En 1872 se llamó el «impuesto de derechos reales y transmisión de bienes» al que después se añadió «y sobre los bienes de las personas jurídicas».

La legislación vigente se basa en la ley de 2 de abril de 1900, reformada principalmente por las de 31 de diciembre de 1905, de 29 de diciembre de 1910, 29 de abril de 1920, 26 de julio de 1922, reales decretos-leyes de 20 de marzo de 1925 y 27 de abril de 1926. El Reglamento es de 20 de abril de 1911.

Con relación a los bienes inmuebles se declaran sujetos al impuesto, entre otros actos y contratos, las transmisiones de dominio a título oneroso (tipo de gravamen el 4,80 por 100); la constitución, reconocimiento, modificación, subrogación, transmisión y extinción por cualquier título de derechos reales sobre los bienes inmuebles u otros derechos reales (al 4,80 por 100); de hipotecas (al 0,60 ó 0,90 por 100); la constitución y extinción de anticresis (al 0,90 por 100); las anotaciones de embargo, secuestro y prohibición de enajenar (al 0,60 por 100) y las informaciones posesorias y de dominio (al 6 por 100).

Con relación a bienes muebles e inmuebles se sujetan al impuesto las concesiones administrativas de bienes, obras, servicios y aprovechamientos públicos (al tipo de 0,30 ó 0,60 por 100); la constitución de arrendamientos de bienes, derechos o aprovechamientos (al 0,60 por 100); los contratos de ejecución de obras (al 0,30 por 100); las aportaciones de los socios al constituirse las sociedades, sus prórrogas, modificaciones y transformaciones (al 0,50 por 100); las aportaciones de bienes dotales estimados hechos por la mujer a la sociedad conyugal (al 0,25 por 100).

Se eximen los contratos sobre bienes sitos en el extranjero o en territorio exento. Se considera como tal el de las provincias vascongadas y Navarra, donde no se aplica este impuesto por estar concertado. Asimismo se eximen los contratos verbales mientras no se eleven a documento público y por razón de la persona, el Estado, los ayuntamientos en determinados casos, pósitos, sindicatos agrícolas, etc. El impuesto recae sobre el verdadero valor que los bienes y derechos

tengan el día en que se celebre el contrato o se cause el acto deduciendo las cargas o gravámenes que disminuyan realmente su estimación. La ley da normas especiales de valoración en determinados casos, liquidándose el impuesto por el valor que resulte de la comprobación, que es preceptiva en muchos casos. Puede acudirse incluso a la tasación pericial como medio extraordinario de comprobación. La ocultación se castiga, por lo general, con multas del 25 y del 50 por 100 de las cuotas correspondientes.

La parte correspondiente al recargo del 20 por 100 que sobre determinados conceptos autorizó el Estatuto provincial y que ha sido refundida en la tarifa vigente, se distribuirá entre las provincias en que se satisfaga el impuesto.

Además, los actos y contratos de transmisiones inmobiliarias de que ahora tratamos, se gravan en la ley del timbre (texto vigente de 11 de mayo de 1926). Se emplea, en efecto, el *timbre*, en primer lugar, «para gravar los documentos públicos y privados por virtud de los cuales se transmitan bienes de cualquier clase, o se constituyan, reconozcan, modifiquen o extingan derechos reales sobre bienes inmuebles».

La transmisión consignada en escritura pública que tenga por principal objeto cantidad o cosa valuable pagará el impuesto con arreglo a la siguiente escala:

Hasta 500 pesetas	1,20 pesetas
Desde 500,01 a 1.000	2,40 »
» 1.000,01 a 1.500	3,60 »
» 1.500,01 a 2.500	6,00 »
» 2.500,01 a 5.000	12,00 »
» 5.000,01 a 12.500	30,00 »
» 12.500,01 a 25.000	60,00 »
» 25.000,01 a 50.000	120,00 »

Más de 50.000 pesetas, 120 pesetas por las primeras 50.000 y el 3,60 por cada 1.000 pesetas o fracción que exceda de las 50.000.

La ley da normas especiales para la valoración del objeto transmitido, que no siempre coinciden con las que se aplican al liquidar el impuesto de derechos reales.

En los contratos sobre arriendos y subarriendos de fincas rústicas y urbanas, cualquiera que sea el nombre con que se conozcan, la escala de gravamen será la siguiente: si el importe del alquiler de un año

No excede de 50 pesetas	0,15 pesetas
De 50,01 a 75	0,25 »
» 75,01 a 120	0,35 »
» 120,01 a 150	0,50 »
» 150,01 a 200	0,60 »
» 200,01 a 400	1,20 »
» 400,01 a 700	2,40 »
» 700,01 a 1.000	3,60 »
» 1.000,01 a 1.500	6,00 »

De 1.500,01 a 2.500.....	12,00 pesetas
» 2.500,01 a 5.000.....	30,00 »
» 5.000,01 a 8.000.....	60,00 »
» 8.000,01 a 12.500.....	120,00 »

Más de 12.500 pesetas, 120 pesetas por las primeras 12.500 y además 12 pesetas por cada 1.000 pesetas o fracción.

B. *El impuesto sobre el incremento de valor*

El impuesto sobre el incremento de valor se estableció en Alemania como impuesto del imperio por la ley de 14 de febrero de 1911, que aspiraba a gravar el aumento no ganado de valor. Del rendimiento del impuesto (1912, 20,8; 1913, 15,3 millones de marcos) percibía el imperio el 50 por 100; el 10 por 100 se cedía a los Estados a título de compensación por los gastos de administración y cobranza y el 40 por 100 a los municipios en cuyo territorio se hallaba sito el objeto gravado. Al establecerse el impuesto general sobre el aumento de valor por la ley de 3 de julio de 1913 (§ 154) se abolió el impuesto especial sobre el incremento de valor, pero hasta el 1.º de abril de 1915 se continuaría percibiendo la parte que de ese impuesto correspondía a los Estados y municipios.

En *Kiautschou*, colonia alemana, se aplicó ya por ley de 2 de septiembre de 1898 la idea de gravar el aumento no ganado de valor. Según esa ley, aquellos que compraban fundos al gobierno venían obligados a ceder a éste en caso de nueva enajenación la tercera parte de la ganancia que hubiesen realizado. Si al cabo de veinticinco años no se transmitía su dominio, se satisfaría un impuesto por el aumento de valor estimado.

En *Inglaterra* se estableció por ley de 29 de abril de 1910 un impuesto sobre el aumento de valor (*Increment Value Duty*) percibido con motivo de la venta de dominios o cesión de derechos sobre los mismos o en contratos de arriendo por un tiempo mayor de catorce años y en determinados casos con ocasión de las transmisiones hereditarias. Grava también cada quince años los fundos de las personas no físicas que no hayan sido objeto de transmisión. El tipo de gravamen era del 20 por 100. Se considera aumento de valor la diferencia entre el valor de tráfico al tiempo de devengarse el impuesto y el valor corriente al comenzar el período de imposición. Se obliga al pago del impuesto al enajenante o arrendador. Se eximen del gravamen, entre otros, los objetos de pequeño valor y los destinados al deporte y recreo. Además, se percibe un derecho de reversión al finalizar el plazo del arriendo (*Reversion Duty*) del 10 por 100 del valor del fundo, pagadero por el arrendador; y un impuesto anual sobre solares de medio penique por libra esterlina (*Undeveloped Land Duty*), siendo la base de gravamen el valor de tráfico del fundo y de cuyo impuesto se eximen, entre otros, los fundos de pequeño valor y los parques y jardines públicos o pri-

vados pero accesibles al público. Se eximen de estos tres impuestos la propiedad minera y en su lugar la renta de las minas se somete a un impuesto anual del 5 por 100.

En *España* no existe este impuesto como impuesto del Estado.

§ 161. 2. El llamado *equivalente tributario*, o equivalente a la tasa, es un impuesto complementario del que grava el tráfico inmobiliario y por el cual se someten a gravamen aquellos propietarios cuyos dominios se sustraen al libre tráfico (los bienes de la llamada *mano muerta* en sentido amplio). Se comprenden entre tales bienes, los fundos de las personas jurídicas, corporaciones de derecho público, fundaciones, sociedades mercantiles y de seguros, cooperativas y asociaciones. Nada puede objetarse fundamentalmente contra la justificación de este impuesto complementario, mientras exista el impuesto matriz. Pues el impuesto actúa, no sólo como equivalente del impuesto sobre el tráfico inmobiliario inter vivos, sino a veces también como complementario y sustitutivo del impuesto de sucesiones y del impuesto especial sobre el aumento de valor.

El equivalente tributario se percibe, bien en forma de impuesto anual sobre el producto de los bienes de que se trata, esto es, a modo de recargo de la contribución territorial de rústica y urbana; o bien, cuando transcurre un determinado número de años, sobre el valor patrimonial de los inmuebles. La dificultad consiste en precisar de un modo adecuado el recargo anual o los periodos en que se ha de percibir, o lo que es lo mismo, en establecer una relación adecuada con los impuestos que se perciben sobre los bienes que pueden ser objeto de libre tráfico. En general, sería preferible la segunda forma del equivalente tributario, pues con ella aparece más claramente la naturaleza específica de la imposición sobre el tráfico inmobiliario.

El equivalente tributario se conoce en *España* con el nombre de *impuesto sobre los bienes de las personas jurídicas*. Fué establecido por la ley de 29 de diciembre de 1910 y se regula por la ley del impuesto de derechos reales. Sujeto de gravamen son las asociaciones, corporaciones, fundaciones y sociedades científicas, literarias, artísticas o de recreo, etc. Objeto de gravamen es el patrimonio de las mismas; y base de gravamen el valor comprobado de todos los bienes muebles e inmuebles, deducidas las cargas o gravámenes (no las deudas u obligaciones) que consten en documento público. Las personas jurídicas constituidas o domiciliadas en el extranjero satisfarán el impuesto únicamente por los bienes que posean en territorio no exento. El tipo de gravamen es el 0,25 por 100 anual.

Bibliografía.—*Weitpert*, «Die Steuern vom Immobilienbesitzwechsel in den deutschen Staaten», Erl. Diss., 1908.—*F. Papst*, «Zur Beseitigung der kommunalen Grund- und Gebäudesteuern» (Zeit. StaatsW).—*F. Papst*, «Die Besteuerung des unverdienten Wertzuwachses von Grund und Boden» (Konrad Jah., 1903).—*Boldt*, «Die Wertzuwachssteuer», 3.^a ed., Dortm., 1909.—*Strutz*, «Betrachtungen zur Reichszuwachssteuer», Berlín, 1910.—*Kumpmann*, «Die Wertzuwachssteuer», Jena, 1906.—*v. Nostiz*, artículo sobre «Wertzuwachssteuer» en el Handw. d. Staatw.—*Steiger*, «Die Wertzuwachssteuer in Deutschland und in der Schweiz», Zur. 1910.—*Lenckart v. Weissendorf*, «Entwicklung und Ergebnisse der Wertzuwachsbesteuerung im Kr. Sachsen», Leipzig, 1911.—*Engelhard*, «Die reichsstempelpflichtigen Grundstücksübertragungen», 4. Auf., Hanóver, 1912.—*Aehnell*, «Das Zuwachssteuergesetz in seiner Bedeutung für bebaute Grundstücke usw.», Berlín, 1912.—*Bundsmann*, «Der Wertzuwachs an Grundstücken und seine Besteuerung»; Innsbr., 1912.—*Peisker*, «Reichswertzuwachssteuer», Berlín, 1912.—*R. Perin*, «Die englischen Bodenwertsteuern» (Finz. Arch. Jahg. 30).

§ 162. 3. *El impuesto sobre el tráfico del patrimonio mobiliario.*—Son impuestos de esta clase, entre otros, los siguientes: impuestos sobre cuentas, recibos y pagos (timbre de recibos); sobre conocimiento, documentos de transporte, certificados de depósito, etc.; sobre letras de cambio (timbre de letras); sobre facturas y pólizas en negocios de bolsa (impuesto de bolsa); sobre emisión de acciones y documentos análogos, o de obligaciones y títulos de la deuda nacional y extranjera (impuesto de emisión); sobre contratos de sociedad; sobre pólizas de seguros; sobre ganancias de juego y apuestas, etc.

Muchos de estos impuestos se explican principalmente por motivos fiscales y también por la aspiración de gravar, al lado del tráfico inmobiliario, el tráfico con valores mobiliarios, a fin de satisfacer, en cierto modo, el postulado de la justicia distributiva. Pero, principalmente por lo que respecta a algunos de estos impuestos se hace valer, no sin motivo, la afirmación hecha anteriormente en favor de los impuestos sobre el tráfico inmobiliario, según la cual se logra por estos impuestos someter a gravamen partes de renta y de producto que en otro caso eludirían fácilmente todo impuesto. El desarrollo de estos impuestos se ha favorecido esencialmente por la mayor importancia que cada día tiene el patrimonio mobiliario. Como no es posible en este lugar examinar todas las modalidades que ofrecen estos impuestos, citaremos solamente las más importantes.

a) El sujeto de gravamen en el *impuesto sobre recibos* es el

acreedor, el objeto de gravamen es el recibo mismo. La obligación de contribuir puede ser más o menos amplia; puede extenderse a todos los documentos que son o se consideran por la ley como recibos, o solamente a aquellos recibos que hayan de darse a todos o a ciertos funcionarios públicos. El impuesto se percibe, por lo general, en forma de timbre, por lo que se llama también timbre de recibos; bien sea como timbre fijo, o graduado, en atención al valor atestiguado en el documento.

Se dice en favor de este impuesto, que puede extenderse a numerosos actos de tráfico; que produce ingresos apreciables y que se soporta sin ser especialmente molesto ni gravoso. Pero ofrece muy serios reparos. El reparo fundamental consiste en que la masa de cuentas y recibos no revela una especial adquisición imponible o una capitalización efectiva sustraída a la tributación normal y corriente. Prescindiendo de este inconveniente, que fundamentalmente va anejo a todo el sistema de la imposición sobre el tráfico, y del que trataremos más adelante, ofrece también otros defectos especiales. Si, como es frecuente, se percibe en forma de timbre fijo, o según una escala de pocos grados, grava desproporcionalmente las transmisiones de poco valor. Si se extiende a todos los recibos, es difícil de controlar, y ofrece el peligro de que el tráfico se efectúe sin formalidad alguna cuando el impuesto es algo elevado. Pero aun cuando el impuesto se establezca en la extensión adecuada adolecerá de graves lagunas y de una gran arbitrariedad si no se gravan o se gravan en menor proporción los actos del tráfico patrimonial que se efectúan al contado o en los cuales el pago se hace por cheque o giro. La limitación del timbre de recibos a aquellos que se refieren a suministros de mercancías o prestaciones de servicios a la Administración pública o a las cuentas y recibos que se presenten ante los tribunales de justicia no tiene, en realidad, más fundamento que el de que el Estado puede obtener en estos casos algunos ingresos cómodamente percibidos. Por lo demás, en el caso de someter a gravamen los recibos de suministros y prestaciones de servicios a las instituciones públicas, se da la posibilidad de que el impuesto, al menos en parte, se difunda al Estado, elevando subrepticamente el importe de la factura.

El timbre sobre recibos recaía en *Baviera* sobre todos los recibos de sueldos, pensiones, etc., y sobre todos los certificados de pagos e indemnizaciones en especie que fuesen satisfechos por las cajas públicas. El timbre de recibos se abolió por ley de 9 de junio de 1899. En *Hessen* y *Brunswick* se someten solamente a gravamen los reci-

bos producidos ante los tribunales de justicia. Con motivo de la reforma financiera del *imperio alemán* del año 1906 se pensó establecer, como ya en los años 1881 y 1893, un impuesto de timbre sobre recibos del que se esperaba obtener 16 millones de marcos. Todo recibo por más de 20 marcos, incluídos los giros postales, pagarían un impuesto de 10 céntimos. Pero el proyecto no fué aprobado por el Parlamento. Tampoco logró aprobarse el timbre de recibos proyectado en 1916, pero en su lugar se estableció un impuesto mucho más amplio sobre el *tráfico de mercancías* (véase más adelante las notas al § 190).

En *Francia* existe una exacción sobre recibos, cheques y giros bancarios. El impuesto de recibos, según la ley de 25 de junio de 1920, es de 0,25 francos cuando la suma no excede de 100 francos; de 0,50 francos para las sumas de 100 a 1.000 francos y de 1 franco para las sumas más elevadas; existe, además, el timbre de recibos, de 0,25 francos. Los cheques se gravan con 0,10 francos ó 0,20, según que el cheque sea pagadero en el lugar o en plaza distinta. El rendimiento de este impuesto en 1921 fué de 67 millones de francos.

España.—La ley del *timbre* establece que los recibos de cantidad, a partir de 5 pesetas, llevarán timbre especial móvil de 0,15 pesetas cuando su cantidad llegue a 5 pesetas y no pase de 500; de 0,30, de 500,01 a 2.000; de 0,60 desde 2.000,01 a 5.000 y de 1,20 desde 5.000,01 en adelante.

Se exceptúan los recibos de alquiler de casa, exclusivamente habitadas por obreros y sus familias en que la cuantía del recibo gravado por el impuesto empezará en 10 pesetas. Se considera como recibo la declaración de pago o recibí puesta en letras, cheques a la orden y demás efectos de comercio y en general todo escrito que justifique recibo de numerario, cualquiera que sea la causa u origen que lo reproduzca (art. 190). A iguales tipos satisfarán el timbre los depositarios y recaudadores de contribuciones respecto a recibos de premios de cobranza; los empleados públicos por el recibo de sus haberes en nómina, libramientos o relaciones; los perceptores de sumas del Estado por reintegro de anticipos, devoluciones de depósitos, remuneración de servicios o por cualquier otro concepto, excepción de los jornales de operarios que no están gravados con timbre alguno (art. 31).

Las facturas y recibos expedidos por todos los que ejecuten actos de comercio e industria se gravan con arreglo a la siguiente escala:

Quando la cuantía del recibo llegue a 5 pesetas y no exceda de 250:	0,15 pesetas.	
De 250,01 a 500.....		0,25 pesetas
» 500,01 a 750.....		0,35 »
» 750,01 a 1.500.....		0,60 »
» 1.500,01 a 3.000.....		0,90 »
» 3.000,01 a 5.000.....		1,20 »
» 5.000,01 en adelante.....		2,40 »

Además, los pagos que no se refieran al abono de sueldos personales y que se efectúen con cargo a créditos consignados en los presu-

puestos generales del Estado, de las diputaciones y ayuntamientos, satisfacen el llamado *impuesto de pagos*, creado por ley de 30 de junio de 1892 y que hoy se eleva al 1,20 por 100 (ley de 31 de marzo de 1900 y Reglamento provisional de 10 de agosto de 1893).

§ 163. b) Más favorable es en esencia el juicio que merece el impuesto sobre *letras de cambio*, es decir, el que se percibe sobre las letras de cambio, libranzas, pagarés a la orden y efectos análogos; si bien en estos casos tampoco se puede precisar la fuente de donde en definitiva se satisface el impuesto. Pero al menos aquí se da la posibilidad de que se grave esta forma del tráfico patrimonial en todos y cada uno de sus actos. Ciertamente que las diversas legislaciones difieren mucho entre sí por lo que respecta a la extensión de la obligación de contribuir. En algunos países se eximen del impuesto las letras a la vista o a corto plazo, o las letras pagaderas en el extranjero o solamente aquellas que únicamente van al extranjero a los efectos del endoso. La exención, antiguamente frecuente, del impuesto sobre estos documentos cuando su cuantía era pequeña se halla actualmente abolida casi por completo, pues el impuesto se podía eludir poniendo en circulación la cantidad necesaria de letras exentas de timbre por su cuantía. También difiere en los distintos países el trato que se da a los duplicados y copias de estos documentos por lo que respecta al impuesto.

El impuesto se devenga cuando se hace uso de la letra, o cuando se expide, y en el caso de librarse en el extranjero al ser utilizada en el interior del país. El pago del impuesto se efectúa o bien empleando efectos timbrados adecuados o bien por el reintegro con timbres móviles y muy raramente, cuando se trata tan sólo de grandes cantidades, por pago en metálico en la oficina correspondiente. Los tipos de gravamen son fijos o graduados por la cuantía de la letra en forma de timbres de clase. Desde el punto de vista de la imposición del tráfico el impuesto debiera graduarse, como en los demás documentos, por su cuantía.

En varios países se someten también a gravamen los *cheques* de todo género o solamente los de determinadas clases.

En *Alemania* se gravan por el imperio según la ley de 4 de junio de 1879: 1.º, los pagarés y letras de cambio que circulen en territorio alemán, y 2.º, las promesas de pago, a la orden y los mandatos mercantiles de pago de toda especie. Se eximen, entre otros, principalmente los cheques y mandatos de pago de la misma plaza pagaderos a la vista que se utilicen en lugar del pago en metálico cuando no vayan provistos del acepto y los billetes de banco y otros efectos al portador pagaderos

a la vista que el librador gire contra sí mismo. El impuesto es graduado y según la ley de 27 de julio de 1918 asciende a 0,15 marcos cuando la cuantía del efecto no exceda de 250 marcos; de 250 a 300, 0,30; de 300 a 500, 0,45; de 500 a 1.000, 0,60 y por cada 1.000 o fracción más, 0,60. El impuesto se satisface utilizando efectos timbrados o mediante timbres móviles. El obligado al pago del impuesto es, en primer término, el librador del documento, pero responden solidariamente todos los tenedores del efecto. Por ley de 9 de julio de 1909 se amplió el impuesto principalmente a las letras de caución y de aval (1).

En *Francia* se someten a gravamen todas las letras de cambio libradas y pagaderas en el país y las libradas en Francia sobre el extranjero y viceversa. Las letras de cambio que en Francia solamente se endosan pagan la mitad del tipo normal. Igualmente se someten a gravamen los cheques.

En *Inglaterra* se percibe un impuesto sobre todas las letras de cambio, incluso las que solamente se endosan en Inglaterra. Las letras a la vista se gravan a menor tipo que las demás. Los cheques se someten a timbre de un penique. El rendimiento de este impuesto se cifró para el año 1913 en cerca de 15 millones de marcos.

En *España* la ley del timbre grava las letras de cambio, libranzas a la orden, cheques a la orden, cartas órdenes de crédito por cantidad fija, abonarés y cualesquiera otros efectos análogos de comercio, con un impuesto, graduado por la cuantía del efecto, con arreglo a la siguiente escala:

Hasta 100 pesetas inclusive.....			0,20 pesetas
De más de 100 hasta 200 inclusive.....	200	200	0,40 »
» » » 200 » 350 »	350	350	0,60 »
» » » 350 » 500 »	500	500	0,90 »
» » » 500 » 750 »	750	750	1,20 »
» » » 750 » 1.250 »	1.250	1.250	2,40 »
» » » 1.250 » 2.000 »	2.000	2.000	3,60 »
» » » 2.000 » 3.500 »	3.500	3.500	6,00 »
» » » 3.500 » 7.500 »	7.500	7.500	12,00 »
» » » 7.500 » 17.500 »	17.500	17.500	30,00 »
» » » 17.500 » 35.000 »	35.000	35.000	60,00 »
» » » 35.000 » 70.000 »	70.000	70.000	120,00 »

(1) La vigente ley del impuesto sobre letras en Alemania es de 10 de agosto de 1923. En esa ley el impuesto era del 2 por 1000 y se fijaba su cuantía mínima en 1.000 marcos; pero, habida cuenta de la oscilación del valor del dinero, se modificó repetidamente esta norma. Actualmente (decreto de 19 de diciembre de 1923) el impuesto es de 0,20 marcos por cada 100 marcos oro o fracción. Cuando el documento gravado no exprese la suma que haya de ser satisfecha se calculará sobre la suma de 10.000 marcos oro. Cuando el vencimiento de la letra sea a más de tres meses se eleva el impuesto a 0,40 por 100 y si a más de un año a 0,60 por 100 y por cada seis meses más o fracción se eleva el impuesto en 0,20 por 100. — (N. DEL T.)

De más de 70.000 pesetas, 120 pesetas por las primeras 70.000 y 1,20 por cada 750 pesetas más o fracción.

Esa escala se aplica cuando el vencimiento de los efectos no exceda de seis meses, y el duplo en otro caso (art. 138).

Los cheques al portador y los expedidos a favor de persona determinada se reintegrarán con timbre de 0,25 pesetas cuando sean contra cuenta corriente y se paguen en la misma plaza o en otra, pero al propio titular de la cuenta; y por la mitad de los tipos de la escala anterior los nominativos al portador que no sean contra cuenta corriente y los que se libren de una plaza nacional o extranjera a otra española. Se eximen del timbre los cheques cruzados que hayan de pagarse por banco o banquero inscrito en la Comisaría regia de la banca privada mediante compensación (véase art. 140).

Los pagarés a la orden devengan mayor timbre por la escala aplicable a los instrumentos públicos (véase § 160).

Los resguardos de entrega de cantidad por cuenta corriente y los talones al portador contra dicha cuenta llevarán timbre de 0,25 pesetas, cualquiera que sea su cuantía.

Las segundas letras podrán expedirse sin timbre, pero serán reintegradas si al ser aceptadas o pagadas no se halla unida a ellas el primer ejemplar. También se reintegrarán en forma los documentos de giro librados en el extranjero que hayan de presentarse para su cobro en España.

Del vigente texto de la ley del timbre de 1926 ha desaparecido el precepto contenido en el art. 171 de la edición anterior, sin duda para armonizarlo con la ley de Ordenación bancaria de 1921. Por aquel precepto se establecía que los billetes al portador de los bancos de emisión quedarán sujetos, en la parte que excedan de las reservas metálicas, a un impuesto anual por timbre de 1 por 1.000. Y en la base novena de la ley bancaria se establece que los descuentos que no disfruten del régimen de bonificación que regula la propia ley darán lugar a una percepción en favor del Estado; y esa percepción implica la supresión del impuesto del 1 por 1.000 sobre los billetes establecido en la ley de 5 de agosto de 1918, y caducará en caso de que en cualquier momento se establezca un impuesto sobre los billetes no cubiertos con garantía metálica.

§ 164. c) El *impuesto de bolsa* es un impuesto sobre los negocios realizados en bolsa, que por lo general se satisface por aquellos que intervienen en la operación y que siempre ha de recaer sobre una o las dos partes contratantes. Se gravan, en primer término, con este impuesto los negocios de compra y otros negocios de adquisición de valores o mercancías negociables en bolsa (*impuesto sobre pólizas de contratación* en sentido estricto) y además las acciones, obligaciones y efectos públicos (*impuesto de emisión*).

En favor del impuesto de bolsa se apela principalmente a los motivos de justificación de los impuestos de tráfico, a los que anteriormente hicimos referencia. El producto de las operaciones de bolsa, sea en efectos o mercancías, se dice, no puede gravarse adecuadamente por los impuestos sobre el producto y sobre la renta y, por consiguiente, el impuesto de bolsa debe ser complementario de estos otros. Se dice, además, que las ganancias efectuadas en la Bolsa son, en más o en menos, ganancias de coyuntura, debidas a las conexiones de la vida social y no a la prestación del trabajo, por lo cual deben gravarse de un modo especial. La consideración del gravamen del tráfico inmobiliario, la necesidad financiera del Estado, y la presunción de que el impuesto de bolsa se puede soportar fácilmente por las personas a quienes afecta, juegan también un importante papel en lo que a este último impuesto respecta. También se ha recomendado por motivos éticos, creyendo que podía ejercer la misión de influir en contra del juego de bolsa, moralmente censurable. Estos motivos pueden estimarse, en parte, como pertinentes. De hecho, ni por el impuesto sobre el producto, ni por la imposición sobre la renta, puede gravarse de un modo seguro y perfecto la ganancia de especulación que obtienen los banqueros y comerciantes que efectúan por cuenta propia negocios de bolsa sobre efectos o mercancías. Y en este respecto el impuesto de bolsa puede actuar como impuesto complementario. En aquellos casos en que otros círculos o clases de población efectúan negocios de bolsa sobre efectos con el fin de colocar un capital o de especular con el mismo, el impuesto de bolsa puede justificarse como el medio de gravar aquellos actos o negocios lucrativos aislados realizados por personas que profesionalmente no se dedican a esta clase de negocios. Hay que conceder también que las ganancias obtenidas en bolsa son ganancias de coyuntura, y como tales especialmente aptas para ser sometidas a gravamen.

Es seguro que el impuesto de bolsa, por motivos de justicia, no podrá faltar en un país donde se sometan a gravamen otras transmisiones de dominio. Pero, aun en este caso, el tipo de gravamen no deberá ser uniforme para cada operación, sino que tendrá que estar en relación con la cuantía de los valores negociados. La cuantía del tipo de gravamen deberá establecerse por comparación con los tipos de los impuestos sobre el tráfico en general y sobre el tráfico inmobiliario en particular. Los tipos de gravamen demasiado elevados provocarán la ocultación o defraudación y en determinadas circunstancias limitarán el tráfico de bolsa de un modo indeseable.

La recaudación se efectúa, por lo general, en forma de timbre, y el impuesto de bolsa en sentido estricto se devenga al consumarse la operación. Como ésta se acredita, por lo general, por medio de pólizas de contratación, era natural que se obligase, directa o indirectamente, al uso de tales pólizas y que se percibiese el impuesto por medio de timbre sobre las mismas. De aquí que el impuesto de bolsa en sentido estricto se llame también *impuesto sobre pólizas de contratación*. Otra forma de recaudación directamente enlazada a la consumación del negocio podría consistir en el registro obligatorio de todas las operaciones, bien en un registro fiscal, o bien en un registro llevado por los propios agentes de bolsa. Pero el primer procedimiento no aumenta la seguridad del cobro del impuesto y el segundo lucharía con una fuerte oposición por la intromisión que implicaría el hacer constar las condiciones de la operación. La recaudación del tributo podría también enlazarse a la *tradición* de los efectos y mercancías; pero este procedimiento presupone en cada bolsa la existencia de instituciones obligatorias (asociaciones de liquidación, negociados de compensación de efectos) que atestigüen la regulación de las operaciones al contado y a plazos. Las molestias para el tráfico en bolsa anejas a estas formas de imposición y las dificultades de control para asegurar el cobro del impuesto han hecho que se proponga su percepción por medio de un abono anual o *contingente* en forma que se fijaría para cada bolsa una suma global para ser satisfecha en relación con los valores anualmente negociados y cuya suma se distribuiría después por una comisión entre los negociantes o visitantes de la bolsa. Por este procedimiento el impuesto de bolsa tendría el carácter de un impuesto especial sobre la renta o sobre la industria y no se gravaría exactamente el producto anual ni se lograría la justa distribución del tributo.

Mucho más fácil y seguro de liquidar y recaudar es el *impuesto de emisión*. Se trata de un impuesto percibido, por lo general, en tantos por ciento del valor de los efectos de toda clase emitidos en bolsa o importados del extranjero, con excepción, por lo regular, de los títulos emitidos por el propio Estado. La cuantía del impuesto difiere, corrientemente, según la naturaleza de los títulos. En las emisiones nacionales el sujeto de gravamen es el emisor, quien difunde el impuesto al comprador del título. En algunos países, en lugar del impuesto de emisión se percibe un *impuesto sobre los contratos de sociedad*. Este impuesto es más amplio que aquél. El acto sometido a gravamen no es en este caso la emisión de efectos de empresas colectivas, esto es, socie-

dades por acciones, comanditarias por acciones, sociedades de responsabilidad limitada, etc., sino el contrato de constitución de tales sociedades, la ampliación de su capital, la cesión de derechos y la aportación patrimonial a la sociedad; y la base de estimación del gravamen la constituye el capital fundacional, el importe del aumento de capital o el valor de las aportaciones de bienes y derechos de todas clases. En algunos países se somete también a gravamen la renovación de los títulos cuando se han separado de los mismos los cupones de intereses o de dividendo.

En el imperio alemán los impuestos de este grupo se regulan por la ley del timbre de 27 de abril de 1894. Se extendieron y ampliaron sus cuotas por ley de 14 de junio de 1900, modificándose en puntos importantes por las leyes de 3 de junio de 1903 y 15 de julio de 1909, regulándose de nuevo por las leyes de 3 de julio de 1913, 17 y 26 de junio de 1916 y 26 de julio de 1918. En 8 de abril de 1922 se promulgó una ley de impuestos sobre el tráfico de capitales que regula independientemente el gravamen de ciertos fenómenos del tráfico patrimonial. Se someten a gravamen: a) los actos jurídicos relativos a sociedades (*impuesto de sociedades*); b) la primera adquisición de efectos y otros derechos patrimoniales del tráfico de capitales (*impuesto sobre efectos*); c) las operaciones del tráfico en bolsa (*impuestos de bolsa*); d) las indemnizaciones a los miembros del consejo de administración de las sociedades de capital (*impuesto sobre los consejeros*).

I. Al *impuesto de sociedades* se someten las sociedades de capital nacionales y otras sociedades lucrativas nacionales, así como las filiales de las sociedades extranjeras y de las demás personas jurídicas y asociaciones de personas.

a) De las *sociedades de capital* se eximen del impuesto las sociedades por acciones, comanditarias y sociedades de responsabilidad limitada cuyos beneficios afluyan exclusivamente al imperio, a un Estado o municipio (con excepción de las instituciones de crédito municipal), así como las sociedades en las que participen una de esas corporaciones y se dediquen al transporte o al suministro de agua, gas o electricidad, a la construcción de casas baratas o a la colonización interior, siempre que esa participación sea de un cierto límite, y en fin las sociedades benéficas.

Objeto de gravamen son los derechos sociales en las sociedades de capital, esto es, acciones, participaciones, bonos de disfrute, etc., así como los pagos y prestaciones necesarios para adquirir los derechos de socio. El impuesto es del 7,5 por 100 del valor del objeto, esto es, de la cuantía pecuniaria que haya de satisfacerse o del valor del crédito o prestación (1). El impuesto se reduce al 5 por 100 en los pagos y presta-

(1) El decreto de 2 de abril de 1924 fijó el pago del impuesto en marcos oro y el de 14 de septiembre redujo el tipo al 5 por 100. — (N. DEL T.)

ciones para adquirir acciones cuyo dividendo se limita estatutariamente a una cifra máxima anual del 7 por 100 y que en caso de liquidación no dan derecho más que al 120 por 100 de su valor (1). El impuesto es del 3 por 100 en los pagos y prestaciones al Banco del Imperio, a las sociedades nacionales de colonización, a las aportaciones suplementarias a cuenta de los títulos de una sociedad minera a fin de reparar los daños ocasionados por accidentes y en las sociedades de responsabilidad limitada con un capital fundacional que no exceda de 100.000 marcos (2). Por las acciones que concedan un derecho suplementario de voto ha de satisfacer la sociedad un impuesto anual del 3 por 100 del plus que resultaría cuando el valor nominal de la acción estuviera en armonía con los votos a que da derecho.

b) Entre *las demás sociedades lucrativas* se incluyen aquellas que no se basan en el derecho público ni se consideran como sociedades de capital, a saber, sociedades regulares colectivas, comanditarias, sociedades de derecho civil, asociaciones sin capacidad jurídica, etc. Se gravan: la constitución de la sociedad, la entrada de nuevos socios, las aportaciones sociales, la cesión de derechos sociales, la constitución de filiales de una sociedad extranjera. En ciertos casos no se devenga el impuesto, como, por ejemplo, cuando se transmiten los derechos de un socio al cónyuge o sus descendientes, o cuando continúa la sociedad con los herederos de un socio y en casos análogos. El impuesto se devenga cuando se acredita el acto jurídico gravado por un título o documento.

El impuesto es del 5 por 1.000 sobre el valor del título. La cuantía mínima del impuesto será de 200 marcos, cuando se trate de documentos sobre la constitución de sociedades colectivas y comanditarias; y de 100 marcos cuando se trate de la constitución de las demás sociedades, así como en los documentos sobre la admisión o entrada de nuevos socios y en caso de nuevas aportaciones, siempre que no se trate de una sociedad cooperativa. Se grava también con el impuesto de sociedades la participación en las sociedades tácitas, así como los aumentos de esta participación y su cesión a un tercero. En estos casos el impuesto es asimismo del 5 por 1.000 y su cuantía mínima de 50 marcos.

c) *Las demás personas jurídicas y asociaciones de personas* satisfarán un impuesto de 50 marcos cuando se constituya la sociedad. En las sociedades cooperativas que no puedan efectuar negocios más que entre sus propios socios el impuesto es de 20 marcos, eximiéndose del impuesto cuando su finalidad sea exclusivamente benéfica o trate de fomentar los intereses de clases desacomodadas.

Se eximen del impuesto la constitución de fundaciones, de personas jurídicas del derecho público y de las instituciones de seguros en

(1) 2,5 por 100, según el decreto citado en la nota anterior. — (N. DEL T.)
 (2) 2 por 100, según el citado decreto de 2 de abril de 1924. — (N. DEL T.)

las cuales la adquisición de los derechos de socio se regula por la ley de un modo coactivo para la sociedad.

II. El *impuesto sobre efectos* grava: a) las obligaciones y títulos de renta con interés, nacionales y extranjeros, siempre que sean nominativas o transmisibles por endoso; b) las acciones, certificaciones, bonos de disfrute de sociedades extranjeras y títulos análogos. Se eximen del impuesto las obligaciones y títulos de renta y de deuda del imperio, de los Estados, municipios y mancomunidades, de los institutos de crédito municipal, así como de los institutos cuyos beneficios afluyen exclusivamente al imperio, al Estado o al municipio.

El impuesto se devenga al emitirse por primera vez el documento gravado o pignorarse en el reino o al efectuar un pago a cuenta de los mismos. La base de gravamen será el valor nominal del título y en su defecto el importe de veinticinco veces la renta. Los tipos por cada 100 marcos o fracción son los siguientes:

a) En los títulos de deuda o renta de corporaciones nacionales de propietarios de fundos, bancos hipotecarios, sociedades colonizadoras, ferroviarias y otras sociedades explotadas con el apoyo de las corporaciones de derecho público, 0,50 marcos.

b) En las obligaciones o títulos de deuda o renta de Estados extranjeros y municipios, 2 marcos.

c) En los demás títulos de deuda o renta, 4 marcos.

d) En los demás efectos, 7,50 marcos (1).

Responden del pago del impuesto todas las personas que adquieren derechos y deberes por la operación en cuestión y los tenedores sucesivos del título.

III. El *impuesto de bolsa* grava las operaciones de adquisición que se refieran: a) a participaciones en el Banco del Imperio, en sociedades coloniales, en sociedades de responsabilidad limitada, en sociedades mineras, acciones, acciones de sociedades extranjeras, bonos de disfrute, etc.; b) obligaciones o títulos de la deuda o renta; c) medios de pago en valuta extranjera; d) mercancías negociables en bolsa. Se someten al impuesto todas las operaciones consumadas en el interior del reino o en el exterior cuando al menos una de las partes sea un súbdito alemán. Se eximen del impuesto las operaciones de adquisición de billetes de bancos extranjeros, papel moneda o monedas cuyo valor no exceda de 3.000 marcos o las operaciones sobre bonos del Tesoro del imperio o de un Estado, de vencimiento fijo, o sobre acciones y partes en sociedades de responsabilidad limitada que tengan exclusivamente una finalidad benéfica, y algunas otras operaciones.

(1) Por decreto de 2 de abril de 1924 se establecieron los siguientes tipos por cada 10 marcos oro o fracción: a) 0,05 marcos oro; b) 0,20; c) 0,40; d) 0,75 marcos oro.

Por decreto de 14 de septiembre de 1924 se redujeron los tipos del apartado c) a 0,30 y los del d) a 0,50 marcos oro. — (N. DEL T.)

El impuesto se devenga al consumarse la operación. Por lo que respecta a la persona sobre quien recae el gravamen la ley distingue: las operaciones consumadas entre negociantes, entre clientes, operaciones privadas y consumadas en el extranjero. Las primeras son aquellas en las cuales todos los contratantes son negociantes; las segundas, aquellas en que solamente una de las partes es negociante; operaciones privadas son todas las demás. En las operaciones entre negociantes el impuesto recae sobre el enajenante; en las operaciones entre clientes, sobre el negociante y en determinadas circunstancias sobre el comisionista; en las operaciones privadas, sobre las partes contratantes solidariamente; en las operaciones extranjeras, sobre el contratante nacional. Negociantes en el sentido de la ley son los comerciantes inscritos en el Registro mercantil, que visitan periódicamente una bolsa autorizada, por sí o por mandatario, y que hacen objeto de su profesión la consumación de operaciones de esta clase; los comerciantes que efectúan profesionalmente negocios de banca; las cajas de ahorro sometidas a la inspección del Estado en cuanto se gravan con el impuesto de sociedades y que negocien sobre títulos incluidos en los apartados a) a c). Se consideran como negociantes de mercancías negociables en bolsa los comerciantes inscritos en el Registro mercantil o de cooperativas que se dedican profesionalmente a negocios de esta clase.

La base de gravamen es el precio concertado o el precio medio en bolsa o mercado el día de la consumación de la operación. El tipo de gravamen es por cada 1.000 marcos o fracción:

	Operaciones entre		
	nego- ciantes M	clien- tes M	privadas M
a) En títulos de la deuda del imperio y municipios alemanes, de los años 1914 a 1920 ..	0,10	0,20	0,50
b) En los demás títulos de la deuda y de renta del imperio, de los Estados, municipios e institutos de crédito municipal.....	0,20	0,40	1,00
c) En los títulos de deuda y renta incluidos anteriormente en el apartado II a).....	0,30	0,60	1,50
d) En las demás obligaciones nacionales y en todos los títulos de deuda y obligaciones extranjeras.....	0,50	2,00	5,00
e) En billetes de Banco y valuta extranjera..	0,20	3,00	6,00
f) En los demás medios de pago extranjeros...	0,10	1,00	2,50
g) En mercancías	0,40	0,40	0,40 (1)

(1) Por decreto de 2 de abril de 1924 se redujo esa tarifa a marcos oro, distinguiendo, además, el caso de que la operación se efectuase en valuta alemana o extranjera. Por decreto de 17 de noviembre de 1924 se modifica la tarifa fijando

En las acciones, bonos de disfrute y participaciones, el impuesto para operaciones entre negociantes es de 0,10 marcos por cada 100 marcos o fracción; para operaciones entre clientes, de 0,60; para operaciones privadas, de 1,20 marcos (1). En ciertos casos se reduce el impuesto para las operaciones de clientela. Preceptos especiales regulan el impuesto en las operaciones de report, deport y arbitraje, etc., y facultan al gobierno para suprimir, atenuar o elevar el impuesto para operaciones de cierta clase.

IV. El *impuesto sobre los consejeros*, que propiamente no es un impuesto de tráfico en sentido estricto, sino una especie de impuesto especial sobre la renta, grava los emolumentos de toda especie concedidos a las personas que intervienen en la gestión de las operaciones o negocios de las sociedades por acciones y análogas. Sujeto de gravamen son las personas que tienen derecho a esos emolumentos; y la sociedad pagará el impuesto a cuenta de ellos. El tipo de gravamen es del 20 por 100.

Los preceptos de la ley sobre el gravamen de las sociedades de capital entrarían en vigor a partir del 1.º de septiembre de 1921 y los demás preceptos en el momento que lo acordase el ministro de Hacienda.

Para el ejercicio de 1922 se esperaba un rendimiento de 1.067,35 millones por el impuesto sobre sociedades; de 117,25 por el impuesto sobre efectos; de 1.015,3 por el impuesto de bolsa y de 50,3 millones por el impuesto sobre consejeros.

En *Francia*, en virtud de las leyes de 5 de junio de 1850, 29 de agosto de 1871, 30 de marzo y 25 de mayo de 1872 y 29 de diciembre de 1895 se percibe un impuesto de emisión, un impuesto de transmisión y un impuesto de bolsa en sentido estricto. El primero asciende (ley de 25 de junio de 1920) al 1 por 100 del valor nominal cuando se trata de efectos nacionales, pero se paga por lo general en forma de abono al 0,10 por 100 anual y cuando se trata de efectos públicos o efectos de sociedades y corporaciones extranjeros el tipo es de 2 francos por 100. Al derecho de transmisión se someten las acciones y obligaciones de sociedades nacionales y extranjeras, municipios, departamentos, instituciones públicas y cédulas hipotecarias del Crédit Foncier, pero no los títulos de la deuda del Estado. El derecho en los títulos nominativos es del 2 por 100 del valor de curso y en los títulos al portador se satisface asimismo por el emisor, pero en forma de abono anual al tipo del medio por ciento del valor de curso medio en el año anterior. El tercer impuesto es el de bolsa. Se basa en su forma actual en las leyes de 28 de abril de 1893 y 29 de diciembre de 1895. En toda compra y venta de valores de toda especie dentro y fuera de la bolsa se extenderá una póliza que se somete

el impuesto por cada 100 Reichsmarck o fracción (en vez de los 1.000 marcos de antes). Los tipos son los indicados en el texto, divididos también por 10, excepto en la primera columna del apartado c), que en vez de ser 0,02 es 0,05 y en la f), en vez de 0,01, es 0,02. — (N. DEL T.)

(1) Ahora 0,02 Reichsmarck; 0,06 y 0,12, respectivamente, por cada 10 marcos. — (N. DEL T.)

al timbre de 0,30 pesetas por 1.000 francos o fracción. Para las operaciones de report el tipo de gravamen es de 0,10 pesetas por 1.000 francos; en las operaciones sobre la renta francesa el tipo se reduce a 0,0125 para las operaciones de bolsa y para las operaciones de report al 0,00625 por 1.000. Las transmisiones en las bolsas de mercancías se gravan a los tipos de 0,02 ó 0,01 por 5 quintales o hectolitros, según que el precio sea mayor o menor de 40 francos por unidad.

En *Inglaterra* el impuesto de emisión sobre seguridades extranjeras y coloniales es de 5 chelines por 100 libras esterlinas; en las acciones extranjeras, de 1 chelín por 10 libras; en las acciones de corporaciones nacionales y sociedades por acciones, de 2,5 chelines por 100 libras. En la fundación de sociedades por acciones se satisface un timbre de 5 chelines por 100 libras del capital acciones. El impuesto de transmisión para las operaciones de adquisición y compra se elevó de 2,5 a 5 chelines por cada 100 libras por la ley de 29 de abril de 1910. Esta ley transformó el timbre sobre pólizas de bolsa, que hasta entonces era fijo, de 1 penique ó 7 chelines, en un impuesto graduado según la cuantía de la operación. El impuesto empieza con 6 peniques cuando el valor es de 5 a 100 libras y se eleva a 20 chelines cuando el valor excede de 20.000 libras.

El impuesto de bolsa *italiano* se aproxima al francés. El impuesto sobre pólizas de bolsa es de 0,50 liras en las operaciones al contado y de 2 liras en las operaciones a plazos. El impuesto de emisión es de 1,80 liras del capital emitido calculado por el curso medio del año anterior. Durante la guerra se elevaron fuertemente estos impuestos.

España. — *Impuesto sobre sociedades.* Se sujetan al *impuesto de derechos reales* las aportaciones de toda clase de bienes y derechos verificadas por los socios al constituirse las sociedades; las prórrogas de éstas y sus modificaciones y transformaciones, así como toda devolución por disminución del capital o aportación por aumento del mismo, posterior a aquellas otras aportaciones, y las adjudicaciones que de los mismos bienes sociales se hagan a los socios o terceras personas al liquidarse o disolverse las sociedades.

Todos y cada uno de esos actos tributan al tipo del 0,5 por 100 del capital respectivo. Hay que tener en cuenta que muchas veces actos y contratos de esta naturaleza implican un doble gravamen. Así, por ejemplo, si el acuerdo de prórroga de la sociedad se adopta después de cumplido el término por el cual fué constituida, se entenderá que se ha constituido una nueva sociedad y se liquidará la constitución de ésta y la disolución de la anterior. Lo mismo ocurre en el caso de transformación de la sociedad por cambio de nombre o de forma, variación de objeto o ampliación del mismo para comprender en él facultades u operaciones que no sean de las atribuidas a las sociedades de su clase por el Código de Comercio. Cuando al disolverse la sociedad se traspase a uno o varios socios el activo social se percibirá además el impuesto correspondiente a la adquisición de bienes muebles o inmuebles (2,40 ó 4,80 por 100).

Las sociedades constituidas o domiciliadas en el extranjero o en las Vascongadas y Navarra donde no se aplica este impuesto, pero que hagan operaciones donde el impuesto se exige, contribuirán por la parte de capital que destinen a dichas operaciones.

El contrato de cuentas en participación se considerará como sociedad. Así también la asociación de herederos para continuar la explotación de bienes del causante. Y la división de las cosas poseídas pro indiviso se liquidará como disolución de sociedad, excepto la partición de herencia.

Se exceptúan del impuesto las aportaciones de capital que se hicieren a las sociedades cooperativas de obreros, de producción o de consumo y a las de crédito mutuo que fundaren los agricultores.

Se someten también al impuesto de derechos reales y transmisión de bienes la emisión, transformación, amortización o cancelación de obligaciones, cédulas o títulos, sean simples o hipotecarias, que se verifiquen por sociedades mercantiles o industriales que únicamente tributarán el 0,5 por 100 de su valor nominal las primeras y del capital garantido las segundas, y si éste no constare expresamente servirá de base el principal de la obligación y tres años de interés.

Además, estos valores están sometidos en la ley del timbre a otros dos gravámenes llamados timbre de emisión y timbre de negociación.

Por el *timbre de emisión* se gravan: 1) las acciones, certificados o extractos de las mismas o cualquier otro título representativo del capital de las sociedades, bien sean de cantidad fija o de parte alcuota de capital fijo; 2) las acciones, etc., que no expresen valor alguno; 3) los resguardos provisionales; 4) los títulos, acciones y demás valores extranjeros cuando circulen en España; 5) las obligaciones, cédulas, bonos o cualquier otro título de esta clase que emitan las sociedades; 6) las obligaciones y títulos análogos que emitan las diputaciones y ayuntamientos; 7) los títulos de las deudas públicas extranjeras que circulen en España, cualquiera que sea su clase y denominación; y 8) las cédulas hipotecarias emitidas por bancos territoriales. La escala de gravamen graduado por la cuantía del título es la siguiente:

Hasta 50 pesetas.....		0,30 pesetas
Desde 50,01 hasta 500.....		1,20 »
» 500,01 » 1.000.....		2,40 »
» 1.000,01 » 1.500.....		3,60 »
» 1.500,01 » 2.500.....		6,00 »
» 2.500,01 » 5.000.....		12,00 »
» 5.000,01 » 12.500.....		30,00 »
» 12.500,01 » 25.000.....		60,00 »
» 25.000,01 » 50.000.....		120,00 »

De más de 50.000,01 : 120 pesetas por las primeras 50.000 y 2,40 por cada 1.000 ó fracción. Los títulos que nosotros incluimos en el número 2) se gravan sólo con timbre de 2,40; los del número 3) con timbre de 0,30,

pero a condición de verificar el canje en el término de seis meses; y los del número 8) con timbre de 0,30.

Estos valores llevarán timbre doble del expresado cuando su duración exceda de diez años. Pero los títulos nominativos gozan de una bonificación de un 20 por 100.

Para facilitar la circulación de los títulos que mencionamos bajo los números 4) y 7) podrán tributar por un tanto alzado fijado previo concierto, no pudiendo en ningún caso hacerse la concesión por cantidad menor a la décima parte del total capital desembolsado.

El timbre se devenga al separarse los títulos de sus matrices o al abonarse aquéllos.

El *timbre de negociación o transmisión* es un impuesto anual, al tipo del 1,65 por 1.000 del valor efectivo de las acciones, obligaciones y demás valores de esta clase, incluidos los títulos de sociedades extranjeras que circulen en España. Para determinar la base de gravamen se tendrá en cuenta el valor corriente en venta deducido por el tipo medio de cotización y cuando no se coticen o las cotizaciones no ofrecieren garantía se tomará como base en las acciones el beneficio de la empresa capitalizado al 5 por 100 y en su defecto la evaluación pericial; y para las obligaciones el nominal si el pago de intereses se lleva al corriente, o por evaluación en otro caso. Para las sociedades extranjeras con negocios en España el timbre de negociación es del 2.20 por 1.000 (salvo lo previsto en los tratados) sobre el valor efectivo de la parte de los títulos correspondientes a España, cualquiera que sea su duración. La cifra relativa de los negocios en España de tales sociedades registrará durante un trienio.

Se regula, por último, por la ley del timbre un *impuesto de bolsa*. Se gravan las pólizas de contratación al contado y a plazos sobre efectos públicos, valores industriales o mercantiles y mercaderías, sirviendo de base el valor efectivo de la operación, según una escala de 11 grados, cuyo tipo en el máximo del grado es de 1,2 por 10.000. En las operaciones a plazos el tipo es cinco veces menor, pero el impuesto se satisface dos veces: en las pólizas para el vendedor y para el comprador. En las operaciones llamadas «dobles» se aplicará el impuesto de cada póliza reducido a la mitad. Los vendís de las operaciones al contado serán de cuatro clases: de 0,15 para las operaciones cuya cuantía efectiva no exceda de 20.000 pesetas; de 0,30 para las de más de 20.000 y hasta 50.000 pesetas; de 0,60 para las de más de 50.000 hasta 100.000 pesetas, y de 1,20 para las que excedan de 100.000 pesetas.

Entre los demás impuestos de tráfico mencionaremos los que gravan los contratos de seguro, que ciertamente por los beneficiosos efectos del seguro no pueden recomendarse en general; los impuestos sobre contratos de compra y otros relativos a bienes muebles; sobre transmisiones de dinero; sobre contratos de préstamo; sobre contratos de transportes terrestres y marítimos; sobre ganancias de juego y lotería. A consecuencia de la guerra,

muchos Estados, a más de una elevación de los impuestos de tráfico existentes han extendido éstos a actos y contratos no gravados hasta entonces, tales como los impuestos de pagos en general y los impuestos sobre tráfico de mercancías. Pero este último impuesto, según la intención del legislador, no aspira a gravar el acto de tráfico, sino el gasto que se manifiesta en el tráfico de mercancías y, por tanto, deberá incluirse entre los impuestos sobre el gasto. Las exacciones que a veces se incluyen entre los impuestos de tráfico, tales como los impuestos sobre naipes, billetes de transporte de viajeros, anuncios y otras inserciones en los periódicos pertenecen igualmente al campo de la imposición sobre el gasto.

De los distintos *impuestos de transporte* por ferrocarril o por vía marítima sólo pueden incluirse entre los impuestos de tráfico aquellos que se perciben en forma de impuestos de timbre sobre los documentos de transporte. Los impuestos percibidos a modo de recargo sobre el precio del transporte pertenecen al campo de la imposición sobre el gasto de que más adelante trataremos (§ 190). Impuestos de transporte del primer tipo se perciben en *Francia*; aquí se satisface un impuesto de timbre sobre los documentos de transporte de 0,70 francos sobre los talones resguardo de mercancías y de 0,35 francos sobre recibos (derechos análogos sobre los documentos de recibo o resguardo en el transporte terrestre ordinario y sobre los conocimientos o documentos de transporte marítimo).

También en *Inglaterra* existe un impuesto sobre el transporte de mercancías cuya cuantía es de 6 peniques por documento de transporte.

Austria, Hungría, Italia y España perciben también impuestos sobre el tráfico de mercancías y viajeros.

La nueva ley del *imperio alemán* de 8 de abril de 1922 sobre *apuestas en las carreras de caballos* y sobre *loterías* establece un impuesto sobre las sumas indicadas en el totalizador cuya cuantía de $16\frac{2}{3}$ por 100 se satisface por el empresario al Tesoro del imperio. El corredor paga un impuesto del 10 por 100 de las apuestas efectuadas por su mediación. El impuesto se devenga en el primer caso al aceptarse la apuesta y en el segundo caso cuando se crea la relación jurídica de la apuesta, o en último término, al decidirse la carrera respectiva. Del rendimiento de este impuesto perciben los Estados la mitad del producto obtenido en sus respectivos territorios; pero al menos las dos terceras partes de estos ingresos han de destinarlas a los fines de la cría caballar. En el presupuesto del imperio para 1922 se cifraba el rendimiento de este impuesto en 150 millones de marcos.

El *impuesto sobre rifas y loterías* es del 20 por 100 del precio de todos los billetes. Se eximen en determinadas condiciones las rifas para fines benéficos. Los billetes de rifas o loterías extranjeras se someten al impuesto de un marco por cada cuatro o fracción. El impuesto se devenga al importarse el billete y el deudor del impuesto es el importador o la primera

persona que recibe el billete en el territorio nacional. En 1922 se esperaba que el impuesto rindiera 60 millones de marcos.

Según la ley del impuesto de timbre del imperio alemán se gravan los *documentos de transporte* para el tráfico entre puertos nacionales y extranjeros o entre puertos nacionales interiores y puertos marítimos extranjeros, al tipo de 1 marco por documento en el tráfico entre plazas nacionales del mar del Norte y del Este y de 0,10 marcos entre plazas del Canal o de la costa de Noruega. Sobre los documentos de carga de un buque se percibe un impuesto del doble, de cinco o de diez veces ese importe, según la duración del viaje y el desplazamiento del buque. Otros conocimientos de embarque se gravan a distintos tipos. La ley de 17 de julio de 1916 estableció también impuestos sobre el tráfico de mercancías por ferrocarril y elevó los impuestos existentes sobre la carga en vagones completos.

La imposición de los *medios de transporte de motor mecánico* (automóviles, etc.), que se regulaba también en la ley del timbre, aunque no constituye un impuesto sobre el tráfico patrimonial, sino un impuesto sobre el gasto, será más adelante objeto de nuestro estudio (§ 191).

La imposición sobre el *tráfico de dinero*, establecida por ley de 25 de julio de 1918 y regulada en la ley del timbre fué abolida por la ley del impuesto sobre el producto del capital.

La ley de 3 de julio de 1913, que modificó el impuesto del timbre, estableció los *impuestos sobre seguros*. Los actos ahora gravados no podrán someterse a tributación por parte de los Estados, pero hasta el 31 de marzo de 1915 percibirían éstos del imperio una suma correspondiente a los ingresos medios que por este concepto obtuvieran en los tres últimos años.

En 8 de abril de 1922 se promulgó una nueva ley sobre el impuesto de seguro. Según esta ley se sujetan a gravamen los seguros sobre artículos en el territorio nacional o cuando el tomador del seguro al tiempo de percibir la indemnización tenga en el interior del reino su domicilio o residencia. Los tipos de gravamen se gradúan, en parte, por la suma asegurada y en parte por las primas del seguro y la naturaleza del mismo. El tipo por cada año de duración del seguro es del 20 por 1.000 de la suma asegurada en el seguro contra incendios y seguro contra el pedrisco (1). En el seguro de cristales el impuesto es del 10 por 100 de la prima. En tantos por cientos sobre la prima de seguro se perciben también los impuestos sobre el seguro de ganados, de vida, enfermedad, invalidez, vejez, etc. (2 por 100); seguro de transportes, de riesgo de edificación (3 por 100); seguro de accidentes, de responsabilidad y otros seguros (5 por 100) (2).

(1) 0,20 marcos oro por 1.000 marcos oro (decreto del 28 de enero de 1924). — (N. DEL T.)

(2) El decreto citado en la nota anterior establece que el impuesto se calculará en la misma moneda en que se pague la prima (marcos oro, marcos papel o valuta extranjera, reduciéndolo luego a marcos oro). — (N. DEL T.)

Los seguros de vida en que la suma asegurada no exceda de 10.000 marcos o la renta anual de 1.000, se eximen del impuesto, así como los seguros de paro, de trabajo y otros.

El impuesto se devenga con el pago de la prima. Lo satisfará el asegurador a cargo del tomador del seguro. El rendimiento del impuesto se calcula para 1922 en 380 millones de marcos (en 1919 se obtuvieron 42,3 millones).

Francia estableció durante la guerra por ley de 31 de diciembre de 1917 un *impuesto sobre pagos*. Grava por una parte los pagos con motivo de venta de mercancías, de que no tratamos ahora por no constituir propiamente un impuesto de tráfico, y por otra los documentos de toda especie que acrediten un pago. El impuesto es de 0,20 francos por cada 100 francos o fracción. Se eximen los recibos y mandatos de hasta 10 francos así como los cheques, letras y documentos análogos, los documentos de recibo de sumas depositadas en las cajas públicas y los que entregan los bancos a su clientela y viceversa por las operaciones en depósito.

El impuesto sobre documentos de *transporte* de mercancías en Francia asciende por lo general al 10 por 100 del precio del transporte, pero se reduce a la mitad para determinadas mercancías.

Los *contratos de seguros* se someten también en Francia a un derecho anual que se satisface en forma de abono y cuyas cuotas varían con la clase del seguro y según que la empresa aseguradora sea una sociedad mercantil o una mutualidad.

España. — *Impuesto sobre transmisiones de bienes muebles*. — Contribuirán por el *impuesto de derechos reales* y transmisión de bienes los actos y contratos siguientes, con relación a bienes muebles de los que solamente tratamos en este lugar (véase la nota al § 160). Las traslaciones de dominio a título oneroso incluso su retroventa, las de semovientes, derechos que tengan el concepto legal de bienes muebles y las subvenciones en metálico, cualquiera que sea el carácter en virtud del cual se verifiquen (tipo del 2,40 por 100), los contratos de suministro de víveres, abastecimiento de agua, luz, fuerza motriz, materiales o efectos muebles de cualquier clase (2,40 por 100); los contratos de préstamos personales o pignoraticios, los de reconocimiento de deuda, cuentas de crédito y depósitos retribuidos (0,30 por 100); la constitución y cancelación de fianzas (0,60 por 100); la constitución, transmisión y extinción de pensiones en general (al 3 por 100 en las vitalicias y del 0,50 hasta el 3 por 100 en las temporales, según su duración), etc.

Además, los actos y contratos de transmisiones mobiliarias se gravan también en la ley del *timbre* del mismo modo que las transmisiones inmobiliarias cuando se hacen constar en escritura pública, conforme ya hemos dicho (véase § 160). En principio se sujetan también al mismo timbre los documentos privados en que haya transmisión de valores (capítulo VI de la ley del timbre).

Impuesto de transportes. — La ley del timbre grava las hojas de ruta

de las mercancías importadas por ferrocarril, los certificados de origen, el manifiesto general de carga y otros documentos de aduana (capítulo IV).

Se gravan también los billetes y talones resguardos de los ferrocarriles y empresas de diligencias y vapores para conducción y transportes de viajeros y mercaderías con un timbre graduado por el precio del transporte según una escala de 7 grados, que empieza con 0,10 pesetas (cuando el precio es inferior a 5 pesetas) y termina en 3,60 pesetas (cuando el precio es superior a 1.000 pesetas).

También se gravan en España con el timbre aplicable a los documentos públicos las pólizas relativas a los contratos de fletamento, préstamos a la gruesa e hipoteca naval, aunque ni unos ni otros se otorguen por escritura pública.

Del impuesto de pagos ya hemos hablado en el § 162.

Impuesto de loterías (véase § 53).—El pago de premios está sometido al impuesto de pagos el Estado de 1,20 por 100, pero la efectividad del mismo se obtiene sobre la cantidad total que haya de ser distribuida en premios reduciendo la suma dedicada a ganancias, en vez de hacerse un descuento a cada premio.

Rifas.—La ley de 31 de diciembre de 1881 suprimió toda suerte de rifas de carácter permanente, y los billetes de las de carácter eventual, cuya celebración se conceda por la autoridad, satisfarán el timbre a razón de 0,10 pesetas por billete.

Impuesto sobre seguros.—Las cantidades que por seguro de vida perciban de las compañías aseguradoras los herederos del asegurado o beneficiario, contribuirán en concepto de herencia.

Los contratos de seguros de rentas vitalicias pagarán el impuesto de derechos reales por el concepto de constitución de pensión al tipo del 3 por 100 del capital de la pensión.

Además, se sujetan a un impuesto anual de timbre los contratos que celebren las sociedades, compañías de seguros y demás aseguradores. La base de gravamen es, o bien el capital asegurado siendo los tipos de: en incendios, daños y plagas (eximiéndose los de accidentes del trabajo) el 0,03 ó el 0,05 por 1.000, según que el seguro sea mutuo o a prima; en riesgos marítimos el 0,25 por 1.000 y si es por un solo viaje satisfarán de una vez el 0,15 por 1.000; los de transportes terrestres de valores en 0,03 por 1.000 y en los marítimos el 0,15; o bien las primas recaudadas como en los seguros de vida, enfermedad y accidentes al tipo de 2,40 por 1.000.

Bibliografía.—Sobre *impuesto de recibos*: *M. v. Heckel*, artículo sobre «Quittungsteuer» en el *Handw. d. Staatsw.* — Sobre *impuesto de letras*: *C. v. Czörning*, «Die Besteuerung der Wechsel usw.», Trieste, 1840. — *V. Heckel*, artículo sobre «Wechselstempelabgabe» en el *Handw. d. Staatsw.* — Sobre *impuestos de Bolsa*: *R. Friedberg*, «Die Börsensteuer», Berlín, 1875. — *Perrot*, «Die Börse und die Börsensteuer», Berlín, 1876. — *El mismo*, «Die Börsensteuer», Berlín, 1880. — *R. Friedberg*, «Vorschläge

zur technischen Durchführung einer prozentualen Börsensteuer»; Jena, 1882.— *Ehrenberg*, «Die Fondsspekulation und die Gesetzgebung», Berlín, 1883.— *O. Arendt*, «Börsensteuer und Börsenorganisation», Berlín, 1885.— *Heckscher*, «Die Börsensteuer» (Sozial. Zeitfragen, 1885).— *Hecht*, «Die Geschäftsteuer auf Grundlage des Schlussnotenzwanges», 5. Auf. Stuttgart, 1885.— *G. Cohn*, «Ein Wort zur Börsensteuer» (Nationalök. Studien, Stuttgart, 1886; publicado en el Jahr. de Conrad, 1885).— *A. Meyer*, «Die deutschen Börsensteuern 1881 bis 1900», Stuttgart, 1902.— *F. Vivante*, «L'impôt et la bourse», París, 1893.— Sobre *impuestos de transportes*: *S. Sonnenschein*, «Die Eisenbahntransportsteuer», Berlín, 1897.— *M. v. Heckel*, artículo sobre «Transportsteuer», en el Handw. d. Statsw.

3. Impuestos sobre herencias y donaciones

§ 165. El impuesto sobre herencias es un impuesto sobre el tráfico patrimonial por causa de muerte. La fuente de gravamen y la base de estimación es la masa hereditaria, en tanto en cuanto consiste en valores activos; sujeto de gravamen son aquellas personas que jurídicamente aparecen como herederos o legatarios en una sucesión.

El impuesto sobre herencias es, en primer término, un gravamen sobre el *tráfico patrimonial*, puesto que grava el patrimonio al cambiar de poseedor, y no se percibiría si este cambio no acaeciese. Por sus efectos, es un impuesto sobre el patrimonio, puesto que la masa hereditaria constituye la base y la fuente de gravamen. Como el impuesto no se percibe de un modo periódico sino solamente en los casos de adquisición hereditaria, se le ha calificado adecuadamente como impuesto intermitente sobre el patrimonio.

Por lo que respecta a la extensión del impuesto sobre herencias hay que distinguir la *obligación de contribuir objetiva* de la *subjetiva*.

La determinación *objetiva* de la obligación de contribuir plantea los problemas siguientes: qué valores patrimoniales deben someterse a gravamen y cómo se determinarán estos valores; y si se ha de someter a gravamen toda la masa hereditaria o solamente el importe en que el heredero se enriquece realmente. El gravamen de la masa total hereditaria sin deducción de deudas, gastos, gravámenes, etc., no era raro anteriormente e impera aún en algunos países; por el contrario, la moderna legislación tributaria a este respecto se extiende solamente y con razón a

aquellos valores que implican para el heredero un enriquecimiento efectivo. Con esta limitación el impuesto sobre herencias grava, por lo general, a todos los elementos de la masa hereditaria, muebles o inmuebles, patrimonio de adquisición o de uso y créditos, bien se transmitan en plena propiedad o en usufructo. Para la estimación de la masa hereditaria se parte, por lo general, del valor corriente o en venta. Los derechos de usufructo y prestaciones anuales de carácter temporal se capitalizan en atención al tiempo durante el cual hayan de disfrutarse. Para los fundos agrícolas es frecuente que se establezca que no se tenga en cuenta el valor corriente en tráfico o venta sino el que corresponde al producto de los propios fundos.

Por lo que respecta a la determinación *subjetiva* de la obligación de contribuir hay que distinguir el impuesto *general* sobre herencias del *limitado*. El primero grava en principio a *todos* los herederos; el segundo solamente a los parientes de la línea colateral, a los extraños y, por lo general, también a los ascendientes. El impuesto general sobre herencias puede ser o bien un *impuesto sobre el total caudal hereditario* o *impuesto de sucesiones* (*Nachlasssteuer*) o bien un *impuesto general sobre la herencia* (*Erbfallsteuer*) en el sentido propio de la palabra. El primero es un impuesto que se satisface de la masa hereditaria total (una vez deducidas las deudas y gravámenes) sin tener en cuenta la relación de parentesco del adquirente o adquirentes con el causante. Cuando en este caso se gradúa el tipo de gravamen, esta graduación se hace solamente en atención a la cuantía de la masa hereditaria o total caudal relicto y no en atención al grado de parentesco o a la situación económica del heredero. A veces se eximen también del impuesto las masas hereditarias de pequeña cuantía. Al lado del impuesto sobre el total caudal relicto, que por consiguiente grava también el patrimonio que se adjudica al cónyuge y a los descendientes, puede establecerse además otro impuesto que grave a todos los herederos o solamente a los parientes colaterales o a los extraños, así como a los ascendientes. El impuesto *general* sobre la herencia en sentido estricto grava también en principio a *todos* los herederos y, por consiguiente, al cónyuge y los descendientes, pero no grava a la masa hereditaria como tal sino a la porción hereditaria que cada heredero percibe. El impuesto *limitado* o *restringido* sobre la herencia (impuesto colateral) exime al cónyuge y los descendientes y grava, como indica su nombre, solamente a los colaterales, ascendientes y demás herederos. En éste, como en el impuesto general sobre la herencia

en sentido estricto, se gradúa el tipo de gravamen en atención al grado de parentesco, en forma que el tipo se eleva a medida que aumenta el grado de parentesco entre el causante y el heredero. Por lo general, se da también una progresión de tipos de gravamen dentro de cada grado de parentesco en relación con la cuantía de la porción hereditaria. A veces se elevan también los tipos de gravamen por encima del importe normal cuando el patrimonio de que previamente disfruta el heredero excede de cierta suma.

§ 166. Para fundamentar el impuesto de sucesión se han expuesto distintas teorías, en parte de remotos fundamentos. Se le ha considerado como una emanación del derecho hereditario del Estado; como consecuencia de un derecho de copropiedad del Estado o de dominio eminente del Estado, o al menos como el equivalente de la protección que el Estado concede a las personas, al patrimonio y especialmente al heredero y a la masa hereditaria. Pero de estas teorías sólo una cosa es cierta, a saber, que a veces puede ser conveniente limitar el derecho de sucesión a un determinado grado de parentesco a fin de extender el derecho de apropiación por parte del Estado. No es justo considerar el impuesto sobre herencias como una contraprestación por la protección especial que otorga el Estado, puesto que el Estado no hace a este respecto otra cosa que lo que hace en numerosos casos al regular bajo su protección las relaciones jurídicas y permitir el disfrute de la adquisición y del aumento del patrimonio. Cuando a causa de una herencia se requiera una actividad especial de los funcionarios o instituciones públicas, el heredero deberá satisfacer una contraprestación en forma de tasa que en parte se percibe conjuntamente con el impuesto y en parte por separado.

Los adversarios del impuesto sobre herencias argumentan diciendo que el Estado no tiene derecho alguno a intervenir en las relaciones hereditarias, porque el derecho hereditario es anejo a la familia y, consiguientemente, anterior al Estado mismo. Además, la masa hereditaria no consiste en un patrimonio nuevo antes inexistente; este patrimonio solamente cambia de propietario, de modo que el impuesto solamente afecta a una capacidad de prestación ya existente. Especialmente se combate por muchos la imposición o gravamen de los descendientes. A este respecto se dice que el patrimonio en la familia estricta representa un patrimonio familiar común administrado por los padres, de modo que a la muerte de éstos se efectúa jurídicamente, pero no de hecho, una transmisión de dominio. La herencia implica en este caso, no un aumento patrimonial sino el aseguramiento de

la base previamente dada a la existencia económica del heredero. En muchos casos se hallan incluso los herederos en una situación mucho peor que antes de heredar, puesto que pierden el goce de todo aquello que el causante podía adquirir por su actividad económica. Por los mismos motivos se combate también la justificación del impuesto de herencias sobre el cónyuge supérstite.

Teniendo en cuenta consideraciones de carácter económico se combate el impuesto sobre herencias como una disminución del patrimonio por implicar la disminución del tronco patrimonial. Se argumenta también diciendo que como el impuesto sobre herencias grava el patrimonio que no ha sido adquirido por un trabajo propio, falta, por lo general, en los herederos el impulso que les incite a recuperar el importe satisfecho por el impuesto. En el respecto político-financiero se ponen reparos a que el Estado satisfaga gastos permanentes y periódicos por medio de exacciones no periódicas sobre el patrimonio hereditario.

Para la fundamentación del impuesto sobre herencias se alegan de contrario los siguientes argumentos:

Por lo general, el enriquecimiento que implica para el heredero o legatario la adquisición por estos títulos significa un aumento de su capacidad de prestación. Quien recibe una herencia es, en igualdad de circunstancias, beneficiado con respecto a aquel que nada recibe. Gravándose con los impuestos sobre la renta y el producto aquella capacidad de prestación debida al trabajo y a la actividad económica del contribuyente y gravándose incluso frecuentemente los medios de subsistencia indispensables, no se pueden eximir de gravamen las adquisiciones hereditarias que tienen el carácter de algo no ganado, por lo que justamente por el aspecto de adquisición casual que le es característico se asemejan a las ganancias de coyuntura, de lotería y otras análogas. Además el impuesto sobre herencias, cuando no se grava suficientemente la renta fundada, se justifica como un impuesto sobre el patrimonio; único, cuando aquél es de altos tipos de gravamen, o superpuesto a un impuesto periódico sobre el patrimonio cuando los tipos de gravamen de éste son reducidos. En tercer lugar, puede actuar como un impuesto complementario para gravar a posteriori aquellas partes de renta que eludieron el pago del impuesto periódico. Esto puede aplicarse principalmente al ajuar de casa costoso, a los objetos de adorno, colecciones de cuadros, bibliotecas, etc., que, por lo general, no se someten al impuesto periódico sobre el patrimonio y que, sin embargo, revelan una gran capacidad de prestación. Lo mismo ocurre por lo que respecta a la renta

y al producto en general, pues, como anteriormente se ha dicho, dada la extraordinaria variedad de ocasiones lucrativas en la moderna vida económica, es imposible que el impuesto sobre la renta o sobre el producto las grave todas adecuadamente. Principalmente cuando se trata de grandes rentas aumenta la dificultad de tenerlas en cuenta y someterlas a gravamen. También eluden el pago de los impuestos sobre el gasto muchos elementos susceptibles de ser gravados. Ello puede compensarse, al menos en cierto modo, a posteriori, por el impuesto sobre herencias y más adecuadamente que apelando a cualquier otro impuesto de tráfico. En conexión con esto, el impuesto que examinamos ofrece otra ventaja: es el mejor medio de control y el más importante sobre todos los contribuyentes; sin él los impuestos sobre el producto, sobre la renta y el patrimonio rendirían mucho menos de lo que se podría esperar de la capacidad de prestación de un país. Así considerado, el impuesto sobre herencias y en conexión con los demás miembros del sistema tributario, no puede estimarse como un impuesto arbitrario que simplemente se percibe por la aplicación del absurdo principio de obtener ingresos allí donde cómodamente se puede sacar algo, sino como emanación del principio de la justicia y del gravamen en atención a la capacidad de prestación. También puede apelarse en favor del impuesto sobre herencias a consideraciones puramente prácticas, tales como la de que las sumas que hoy se obtienen de este impuesto deberían obtenerse por otros impuestos caso de no existir aquél. Y es más que cuestionable que apelando a otros impuestos pudieran obtenerse esos ingresos mejor y más justamente distribuidos entre los contribuyentes.

Cuando se dice contra el impuesto sobre herencias que infringe el postulado elemental según el cual los gastos normales y corrientes sólo deben satisfacerse con ingresos regulares y periódicos, se confunde el punto de vista económico privado con el público. Para el particular, la adquisición hereditaria es un aumento patrimonial irregular, pero para el Estado el impuesto sobre herencias es un ingreso regular y periódico, que, como muestra la experiencia, rinde anualmente aproximadamente la misma suma, puesto que el número e importancia de las herencias es aproximadamente igual todos los años.

No puede dudarse que el impuesto sobre herencias afecta al patrimonio, pero no puede hablarse seriamente de una destrucción de capitales perjudicial para la economía nacional teniendo en cuenta que el período que transcurre entre dos exacciones sucesi-

vas por este título comprende, por lo general, varios años. La idea que se quiere expresar con esta objeción según la cual el impuesto sobre herencias infringe el postulado económico del impuesto por gravar el patrimonio y no la renta, es errónea; pues para el sujeto de gravamen, esto es, el heredero, la herencia, en tanto en cuanto consiste en valores activos sometidos a tributación, es un aumento patrimonial y significa un aumento de su capacidad de prestación en casi todos los casos, incluso después de satisfacerse el impuesto. En numerosos casos de adquisición hereditaria no se trata de continuar disfrutando de un patrimonio del que ya se gozaba antes dentro de la propia familia, sino de un aumento patrimonial entre extraños que implica una ganancia. Cuando ocurra lo primero se podrá tener en cuenta esta circunstancia por medio de exenciones tributarias de las adquisiciones hereditarias de poca importancia y por un menor gravamen comparativo de las herencias percibidas por los parientes de primer grado y por el cónyuge.

El impuesto sobre herencias ofrece, además, una serie de ventajas que casi son exclusivas de él. Permite abarcar con relativa seguridad el objeto de gravamen y es más fácil la estimación de la base y la recaudación que en la mayor parte de los demás impuestos; el impuesto se percibe del contribuyente en el momento en que se halla en posesión de los medios adquiridos y como impuesto sobre un aumento de patrimonio no ganado, es decir, no adquirido por el trabajo, la mayor parte de las veces no se estima demasiado gravoso. Además, el impuesto sobre herencias es uno de los pocos impuestos en que no es posible la difusión; no implica tampoco una molestia especial para el heredero, pues éste, para dividir la herencia y entrar en posesión de la misma, tiene que incautarse del total caudal relicto del causante, para lo que muchas veces se necesita la colaboración de un funcionario público.

§ 167. Si, pues, el impuesto sobre herencias se justifica, por una parte, por el aumento de la capacidad de prestación que de ello se deriva para el heredero, y por otra parte por el carácter de adquisición casual y no ganada, característica de la herencia, estos puntos de vista han de ser decisivos para la elección de la forma y los tipos de gravamen. De ello se deriva la exigencia de que los tipos de gravamen aumenten, primero en relación con la cuantía de la herencia que perciba cada heredero, y segundo en relación con el grado de parentesco entre el heredero y su causante. Lo último se justifica por el reconocimiento del hecho de la más

o menos íntima relación entre el heredero y su causante, que el Estado tampoco puede ignorar; y lo primero por el postulado de la imposición según la capacidad de prestación. En principio no parece justificada la exención de los descendientes y del cónyuge en el impuesto sobre herencias. Pero, por los motivos anteriormente enunciados, se recomienda que en estos casos no se aplique el impuesto hasta que el enriquecimiento que la herencia proporciona no tenga por consecuencia un suficiente aumento de la capacidad de prestación del adquirente; que se eximan completamente las herencias de pequeña importancia y que los tipos de gravamen se acomoden al aumento de la capacidad de prestación del heredero, siendo más pequeños cuando éste sea cónyuge o descendiente del causante que no cuando sea pariente colateral o extraño del mismo.

Si se estiman congruentes las anteriores conclusiones se inferirá también que en principio el impuesto general sobre la herencia es preferible al impuesto de sucesiones o sobre el total caudal hereditario, incluso cuando éste se complementa por la imposición de los ascendientes, parientes colaterales y extraños. Del impuesto sobre el total caudal hereditario se dice que ofrece la ventaja de permitir una mejor acomodación al factor capacidad de prestación, por tener en cuenta no solamente la distinta cuantía de cada adquisición hereditaria, sino también la mayor o menor cuantía del total caudal relicto. En cierto modo es el último impuesto sobre el patrimonio del causante. Pero ello está en oposición con el hecho de que este impuesto no se satisface por el causante antes de su muerte, sino por el heredero, con ocasión de la muerte del causante; es decir, no por la posesión del patrimonio sino por su transmisión. Si el impuesto sobre herencias es un impuesto sobre el heredero que debe gravarle en atención al aumento de su capacidad de prestación económica, el impuesto sobre el total caudal hereditario es menos adecuado para dar satisfacción a este postulado. Pero no debe acentuarse especialmente el reproche de que el impuesto sobre el total caudal hereditario no permite tener en cuenta la situación económica de cada heredero (pues lo mismo ocurre también frecuentemente con el impuesto sobre herencias en sentido estricto), máxime si se observa que una herencia distribuida entre varios hijos se gravará por el impuesto sobre el total caudal hereditario en igual cuantía en que se gravaría la misma herencia cuando se adjudicase exclusivamente a un hijo. Ciertamente hay que reconocer que los defectos del impuesto sobre el total caudal hereditario se atenúan cuando este

impuesto es de tipos moderados y se eximen del mismo las sucesiones de un caudal relicto relativamente grande.

El impuesto sobre herencias, dado que por término medio se devenga raramente, debería, en general, ser más elevado que los demás impuestos, pero por la íntima conexión con los demás miembros del sistema tributario de un país no se puede indicar de antemano el tipo máximo de gravamen. Cuando el impuesto sobre herencias es elevado y grava también la línea recta se recomienda tener en cuenta la rapidez en la periodicidad de los casos de muerte, pues de otro modo se disminuiría el patrimonio de una familia en forma que podría ser perjudicial no sólo desde el punto de vista económico privado sino también económico nacionalmente.

§ 168. El impuesto sobre herencias necesita complementarse por el *impuesto sobre donaciones*, pues en otro caso, muchas veces se eludiría aquel impuesto. Por consiguiente, para la fundamentación del impuesto sobre donaciones son de aplicar, en esencia, los motivos anteriormente dados, en pro de la fundamentación del impuesto sobre herencias; y muy especialmente cuando se trata de donaciones por causa de muerte que en sus efectos se equiparan a las transmisiones hereditarias. De aquí que en la práctica se graven con el impuesto sobre herencias las donaciones por causa de muerte, así como las donaciones inter vivos cuya ejecución se aplaza hasta la muerte del donante. Por consiguiente, el impuesto de donaciones en sentido estricto grava solamente las donaciones inter vivos. Junto a los motivos generales que, dados ciertos supuestos, pueden enunciarse en pro de los impuestos de tráfico, el impuesto de donaciones se fundamenta principalmente en la consideración de que del mismo modo que el impuesto sobre herencias es un medio adecuado de control de la imposición sobre la renta y el producto. Pero el impuesto sobre donaciones solamente podrá considerarse perfecto cuando se regule en esencia por las mismas normas aplicables al impuesto sobre herencias y, por consiguiente, estableciendo la obligación legal de la inscripción, o notificación al menos, de las donaciones en un registro u oficina pública. Las legislaciones del impuesto de donaciones en los distintos países difieren entre sí en sus detalles mucho más que en el impuesto sobre herencias. Esto se explica en parte porque el impuesto sobre donaciones no solamente se pone en conexión con el impuesto sobre herencias, sino también con otros impuestos y exacciones sobre el tráfico, principalmente con el impuesto sobre transmisiones de dominio de bienes inmuebles.

En los distintos países la apelación al impuesto sobre herencias es muy desigual; en el año de 1901 rindió (juntamente con el impuesto de donaciones):

	Millones de marcos	Por cabeza de la población en marcos
Gran Bretaña e Irlanda.....	380,00	9,17
Francia.....	160,70	4,12
Holanda.....	19,45	3,81
Bélgica.....	20,21	3,02
Austria.....	23,73	0,91
Italia.....	29,56	0,91
Dinamarca.....	1,49	0,61
Hungría.....	10,79	0,56
Alemania.....	27,28	0.48 (1)

El rendimiento de este impuesto en Alemania era entonces muy inferior al de la mayor parte de los Estados europeos. Dentro de Alemania se daban a su vez grandes diferencias. Mientras el gravamen por cabeza era en Bremen de 3,78 marcos, en Hamburgo de 3,43, en Alsacia Lorena de 1,51, era en Hessen solamente de 0,78, en Baden 0,76, en Baviera 0,52 y en Prusia 0,32. Todos los Estados alemanes, con excepción de Waldeck, percibían impuestos sobre herencias. Por ley de 3 de junio de 1906 se estableció el impuesto imperial sobre herencias, que fué modificado en algunos puntos por la ley de 3 de julio de 1913. Con esta legislación se pone fin, en esencia, a la variedad de regímenes tributarios a este respecto, especialmente sensible después de la unificación del derecho civil. Los tipos de gravamen eran muy moderados, eximiéndose del impuesto el cónyuge y los hijos del causante. El rendimiento de este impuesto era pequeño, de 46,36 millones de marcos en el ejercicio de 1913. La penuria financiera del imperio alemán incitó recientemente a la transformación de este impuesto.

En 10 de septiembre de 1919 se promulgó una nueva ley relativa al impuesto sobre herencias, que hoy no se aplica en esencia más que cuando el causante hubiere fallecido antes del 1.º de julio de 1921. El impuesto sobre herencias de 1919 se descomponía en un impuesto sobre el total caudal relicto y otro sobre las adquisiciones de cada heredero (impuesto sobre herencias en sentido estricto). Se considera como total caudal relicto el total patrimonio del causante (patrimonio fundiario, de capitales mobiliarios y de explotaciones industriales y mercantiles), pero no el ajuar de casa, mobiliario y algunos otros bienes muebles. Del patrimonio se deducen las deudas del causante y determinados gastos (de entierro,

(1) España, 18 millones de marcos, ó 0,90 por cabeza de la población.—
(N. DEL T.)

gastos judiciales y análogos), pero en cambio se incluye en el total caudal hereditario otras partidas, tales como estas: las cantidades que se adquieran de un tercero con motivo de la muerte del causante a título de contrato celebrado por éste; las cantidades donadas inter vivos por el causante, con la condición de que el donatario sobreviva al causante; lo donado por el causante cuando éste se reserva el usufructo vitalicio del objeto donado.

El impuesto sobre el total caudal hereditario se graduaba en la siguiente forma:

Para los primeros	200.000	marcos o fracción,	el 1	por 100.
» » siguientes	300.000	»	»	» 4 » »
» » »	500.000	»	»	» 3 » »
» » »	1.000.000	»	»	» 2 » »
Y para lo que exceda de estas cantidades				» 5 » »

Del total caudal hereditario se deducirá siempre como no imponible la cantidad de 20.000 marcos.

El impuesto sobre herencias en sentido estricto se percibía en seis clases en relación con el parentesco entre el causante y el heredero:

I clase. Comprende el cónyuge supérstite y los hijos legítimos, así como a los naturales reconocidos y demás hijos que se equiparen jurídicamente a los legítimos.

II clase. Comprende los descendientes de los hijos de la clase I.

III clase. Comprende los padres y los hermanos de doble o de simple vínculo.

IV clase. Comprende a los abuelos y demás ascendientes, sobrinos y sobrinas carnales, padres e hijos políticos, hijos adoptivos y los hijos de éstos en tanto no se incluya en alguna de las clases anteriores.

V clase. Comprende los hijos de sobrinos carnales, hermanos de los padres y parientes en segundo grado de la línea colateral.

VI clase. Los demás herederos.

El impuesto se gradúa, además, por la cuantía de la herencia. En la primera clase varía del 4 al 35 por 100; en la segunda, del 5 al 40 por 100; en la tercera, del 6 al 45 por 100; en la cuarta, del 8 al 50 por 100; en la quinta, del 10 al 60 por 100 y en la sexta, del 15 al 70 por 100.

Cuando el heredero tiene un patrimonio propio superior a 100.000 marcos e inferior a 200.000, se eleva el impuesto en un 1 por 100 de su cuantía por cada 10.000 marcos o fracción de su patrimonio propio y cuando ese patrimonio excede de 200.000 marcos, por cada 20.000 marcos o fracción. El recargo no puede exceder de la mitad del importe del patrimonio existente que exceda de 100.000 marcos, ni puede ser mayor que el doble del impuesto. En total, el impuesto que ha de ser satisfecho por el heredero no puede exceder del 90 por 100 de la adquisición.

La ley de 10 de septiembre de 1919 ha sido derogada por la de 20 de julio de 1922. Se declara abolido el impuesto sobre el total caudal hereditario. El impuesto de sucesión en sentido estricto grava la adquisición por causa de muerte y las donaciones inter vivos. El impuesto se devenga:

1.º, sobre la total porción hereditaria cuando el causante o el heredero al tiempo del fallecimiento de aquél sea alemán, y 2.º, sobre la porción hereditaria consistente en patrimonio fundiario o de explotaciones lucrativas sitas en el interior del territorio nacional, en todo caso. El impuesto recae sobre el importe en que se enriquece al adquirente.

En lugar de las seis clases de herederos de la ley anterior se señalan en ésta solamente cinco con importantes modificaciones:

I clase. Comprende: 1) el cónyuge superviviente, los hijos del causante, con excepción de los adoptivos, los hijos naturales y demás hijos que se equiparen jurídicamente a los legítimos; y 2) los hijos naturales reconocidos por el padre. La adquisición del cónyuge solamente se grava cuando la diferencia de edad entre los cónyuges es de más de veinte años y los cónyuges no llevarán cinco años casados.

II clase. Comprende los descendientes de los hijos de la clase I.

III clase. Comprende: 1) los padres y 2) los hermanos de doble o simple vínculo.

IV clase. Comprende: 1) los abuelos y demás ascendientes; 2) los descendientes de primer grado de hermanos (sobrinos carnales); 3) padres políticos; 4) hijos políticos; 5) los hijos adoptivos y sus descendientes en tanto no se incluyan en alguna de las clases anteriores.

V clase. Los demás herederos.

El impuesto asciende: En la clase I, al 3,5 por 100; en la II, al 5 por 100; en la III, al 6 por 100; en la IV, al 8 por 100 y en la V, al 14 por 100.

El tipo de gravamen se eleva, cuando el valor de la adquisición exceda:

De	100.000 marcos, en el	10	por	100
»	200.000	»	»	20
»	300.000	»	»	30
»	400.000	»	»	40
»	500.000	»	»	50
»	600.000	»	»	60
»	700.000	»	»	70
»	800.000	»	»	80
»	900.000	»	»	90
»	1.000.000	»	»	100

y así sucesivamente se eleva por cada 100.000 marcos en un 10 por 100 hasta que la adquisición hereditaria ascienda a 3.000.000 de marcos, en cuyo punto se eleva el tipo de gravamen en un 20 por 100 por cada 400.000 marcos, hasta que la porción hereditaria llegue a los 5.000.000 de marcos. Cuando la adquisición hereditaria exceda de esta cifra, la cuota normal se multiplicará por cinco. Cuando el adquirente posea un patrimonio propio al tiempo de la adquisición superior a 2.000.000 de marcos, se recargará el impuesto en el 10 por 100 por cada 200.000 marcos o fracción que exceda de dichos 2.000.000, pero no obstante el recargo no puede exceder de la mitad de lo que exceda de los 2.000.000 ni del

100 por 100 del impuesto. El impuesto no puede jamás exceder del 80 por 100 de la adquisición gravada.

Se eximen del impuesto las herencias a favor del imperio o del Estado y las adquisiciones hereditarias de sociedades, instituciones y fundaciones de fines públicos. Se eximen también, entre otros, en las clases I, II, III y IV, 1 y 5, las adquisiciones inferiores a 50.000 marcos y en las demás clases las inferiores a 5.000 marcos; el ajuar de casa y el mobiliario en tanto su valor cuando se trate de herederos de las clases I y II no exceda de 500.000 marcos o de 100.000 marcos cuando se trate de herederos de las clases III y IV; en las clases I y II los objetos de arte y colecciones en tanto en cuanto el precio de adquisición de cada objeto no exceda de 20.000 marcos o de 200.000 el de varios objetos de la misma naturaleza; la adquisición de un heredero de las clases I y II y la de los padres y antepasados en tanto no exceda de 300.000 marcos y el heredero se considere como incapacitado para ganarse la vida; los legados a las iglesias o instituciones eclesiásticas nacionales, fundaciones, asociaciones, etc.

El impuesto es del 5 por 100 de los legados a asociaciones, sociedades y fundaciones de fines benéficos en tanto gozan de los derechos de personas jurídicas. Se eximen las adquisiciones de las asociaciones políticas en tanto las aportaciones hechas por una persona durante un año no excedan de 5.000 marcos; cuando excedan, contribuirán con el 5 ó el 10 por 100. Los herederos de las clases I o II de patrimonio que en los cinco años anteriores ha sido a su vez heredado por personas de igual clase, sólo contribuirán con la mitad de la cuota y cuando haya sido gravado con anterioridad de más de cinco años y menos de diez, contribuirán con la cuarta parte de la cuota.

Para la valoración del patrimonio se aplican en general los preceptos del Reglamento de exacciones del imperio. Los objetos destinados de un modo permanente a una explotación serán objeto de una valoración especial si por la situación económica se considera que su valor permanente es más elevado. La valoración de efectos, billetes y créditos en valuta extranjera se hace en atención al curso medio; los objetos o monedas de metales nobles se valorarán al menos por el valor del metal. Cuando la propiedad inmobiliaria estimada por el valor de rendimiento se enajene en el transcurso de los diez años posteriores a un precio que exceda en una cuarta parte al valor que sirvió de base para la percepción de este impuesto, se revisará la liquidación del mismo sobre la base del precio de venta siempre que éste no exceda del valor corriente del inmueble al tiempo de la adquisición hereditaria.

Las multas en caso de ocultación pueden elevarse hasta el importe de veinte veces la cantidad ocultada; y a veces se castiga la defraudación con prisión.

Del rendimiento de este impuesto percibirán los Estados particulares el 20 por 100 de los ingresos brutos correspondiente a las sucesiones acaecidas en su respectivo territorio. Pero, en cambio, los países o Estados

no podrán establecer el impuesto sobre donaciones o herencias, ni recargos al impuesto imperial. El rendimiento de este impuesto se estimó para el año 1923 en 700 millones de marcos (1).

Francia. — La ley de 31 de diciembre de 1917 introduce el impuesto sobre el total caudal relicto, y transforma esencialmente el impuesto sobre herencias en sentido estricto haciéndolo más lucrativo. La ley de 25 de julio de 1920 eleva nuevamente los tipos de gravamen. Es digno de tener en cuenta que con ambos impuestos se sigue una política de población, ya que la cuantía de los tipos de gravamen tiene en cuenta el número de hijos del causante.

El objeto de gravamen en ambos casos lo constituye el patrimonio deducidas las deudas y cargas corrientes.

El impuesto de sucesiones o sobre el total caudal relicto no se percibe cuando sobreviven al causante cuatro o más hijos; en otro caso se gradúa en atención a la cuantía del caudal hereditario y al número de hijos. La graduación es la siguiente (en tantos por ciento):

Caudal hereditario en francos		Por 100 de gravamen cuando el número de hijos del causante es			
		3	2	1	0
1 a	2.000	0,25	0,50	1,00	3,00
2.001 a	10.000	0,50	1,00	2,00	6,00
10.001 a	50.000	0,75	1,50	3,00	9,00
50.001 a	100.000	1,00	2,00	4,00	12,00
100.001 a	250.000	1,25	2,50	5,00	15,00
250.001 a	500.000	1,50	3,50	6,50	18,00
500.001 a	1.000.000	2,25	4,25	8,00	21,00
1.000.001 a	2.000.000	3,20	6,00	12,00	24,00
2.000.001 a	5.000.000	3,60	6,75	13,50	27,00
5.000.001 a	10.000.000	4,00	7,50	15,00	30,00
10.000.001 a	50.000.000	4,40	8,25	16,50	33,00
50.000.001 a	100.000.000	4,80	9,00	19,00	36,00
100.000.001 a	500.000.000	5,50	10,00	20,00	37,00
Más de	500.000.000	7,50	12,00	21,00	39,00

(1) Suprimido el impuesto sobre el total caudal relicto, y exentos los cónyuges cuando se hallaban en las condiciones expuestas en el texto, con posterioridad a esa ley de 1922 se hicieron importantes modificaciones.

Se suprimió la progresión en relación con el patrimonio propio del heredero (decreto de 19 de diciembre de 1923). Se agruparon de distinto modo las clases, en relación con el parentesco. Así, los hijos políticos y adoptivos se sacaron de la clase IV para incluirlos en la I; los descendientes de los hijos adoptivos pasaron también de la IV a la II; los padres políticos pasaron de la IV a la III, con todo lo cual se trató de dar la preferencia a las relaciones económico-familiares más bien que al parentesco de la sangre.

Por ley de 10 de agosto de 1925 se suprime el caso de exención del cónyuge. Pero en su lugar se establece que el cónyuge supérstite se eximirá del impuesto

En el impuesto sobre herencias en sentido estricto o impuesto sobre cada heredero se distinguen once categorías de herederos, a saber: I, línea directa de los descendientes en primer grado; II, línea directa descendente en segundo grado; III, línea directa descendente en tercer grado

cuando al fallecimiento del causante le sobrevivan hijos legítimos, legitimados o adoptivos, o descendientes de unos u otros.

La tarifa se modificó varias veces. Por decreto de 19 de diciembre de 1923 los tipos máximos de gravamen (a que se llegaba cuando la porción hereditaria era de un millón) en las cuatro primeras clases de parientes eran, respectivamente, de 10, 20, 30 y 40 por 100 (lo que significaba una atenuación en relación con la ley de 1919), pero por ley de 10 de agosto de 1925 se eleva la progresión, siendo ahora los tipos máximos de 15, 25, 40 y 50 por 100 (a los que se llega en las adquisiciones de 10 millones). En la clase V el tipo máximo es ahora el 60 por 100 (en 10 millones), mientras que antes era el 70 por 100 (aplicable a la adquisición de más de un millón).

La escala de gravamen es ahora la siguiente:

Porción hereditaria en Reichsmarck	Por 100 de gravamen: en las clases				
	I	II	III	IV	V
10.000.....	2	4	6	8	14
20.000.....	2,5	5	7,5	10	16
30.000.....	3	6	9	12	18
40.000.....	3,5	7	10,5	14	20
50.000.....	4	8	12	16	22
100.000.....	4,5	9	13,5	18	24
150.000.....	5	10	15	20	26
200.000.....	5,5	11	16,5	22	28
300.000.....	6	12	18	24	30
400.000.....	3,5	13	19,5	26	32
500.000.....	7	14	21	28	34
600.000.....	7,5	15	22,5	30	36
700.000.....	8	16	24	32	38
800.000.....	8,5	17	25,5	34	40
900.000.....	9	18	27	36	42
1.000.000.....	9,5	19	28,5	38	44
2.000.000.....	10	20	30	40	46
4.000.000.....	11	21	32	42	48
6.000.000.....	12	22	34	44	51
8.000.000.....	13	23	36	46	54
10.000.000.....	14	24	38	48	57
Más de 10.000.000.....	15	25	40	50	60

Por lo que respecta a las exenciones, la legalidad vigente es: se eximen, entre otras: 1) las adquisiciones inferiores, a 5.000 Reichsmarck en las clases I y II, a 2.000 en las clases III y IV y a 500 marcos en la clase V; 2) el ajuar de casa heredado por personas de la clase I y II, o el atribuido a herederos de las clases III y IV cuando su valor no exceda en este caso de 5.000 marcos; 3) otros bienes muebles cuando heredados por personas de las clases I y II no excedan de 5.000 marcos o de 2.000 en las clases III y IV; 4) objetos de arte y colecciones heredados por personas de las tres primeras clases cuando el valor de cada objeto no exceda de 10.000 marcos o de 100.000 marcos la colección, etc.

Estas y algunas otras modificaciones se han tenido en cuenta en la redacción del texto legal, actualmente en vigor, de 22 de agosto de 1925. — (N. DEL T.)

y sucesivos; IV, línea directa ascendente en primer grado; V, línea directa ascendente en segundo grado; VI, línea directa ascendente en tercer grado y sucesivos; VII, cónyuge supérstite; VIII, hermanos y hermanas; IX, tíos y sobrinos; X, tíos, abuelos, etc.; XI, parientes en quinto grado y sucesivos y extraños. La tarifa es la siguiente, en tantos por ciento:

Porción hereditaria en francos	Grado de parentesco:										
	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI
1 a 2.000.	1	1,5	2	2,5	3	3,5	5	10	15	20	25
2.001 a 10.000.	2	2,5	3	3,5	4	4,5	6	12	17	22	27
10.001 a 50.000.	3	3,5	4	4,5	5	5,5	7	14	19	24	29
50.001 a 100.000.	4	4,5	5	5,5	6	6,5	8	16	21	26	31
100.001 a 250.000.	5	5,5	6	6,5	7	7,5	9	19	24	29	34
250.001 a 500.000.	6	6,5	7	7,5	8	8,5	10	22	27	32	37
500.001 a 1.000.000.	7	7,5	8	8,5	9	9,5	11	25	30	35	40
1.000.001 a 2.000.000.	9	9,5	10	10,5	13	11,5	13	28	33	38	43
2.000.001 a 5.000.000.	11	11,5	12	12,5	13	13,5	15	32	37	42	47
5.000.001 a 10.000.000.	13	13,5	14	14,5	15	15,5	17	36	41	46	51
10.000.001 a 50.000.000.	15	15,5	16	16,5	17	17,5	19	40	45	50	55
Mas de 50.000.000.	17	17,5	18	18,5	19	19,5	22	44	49	54	59

Las adquisiciones hereditarias de 1.000 a 10.000 francos se gravan en menor cuantía, en tanto en cuanto el importe total de la herencia no exceda de 25.000 francos. Además, se atenúa el gravamen cuando el heredero al tiempo de la adquisición tiene cuatro o más hijos. La atenuación de gravamen es del 10 por 100 por cada hijo hasta el tercero inclusive, pero en total no puede exceder del 50 por 100 del impuesto. Es notable la abolición del art. 755 del Código civil estableciendo en su lugar que dentro de ciertos límites heredará el Estado después de los colaterales del sexto grado (1).

En conexión con el impuesto de sucesiones se modificaron también los tipos de gravamen del *impuesto sobre donaciones*. Pero aquí la progresión solamente tiene en cuenta el grado de parentesco y no la cuantía de la donación. Así, por ejemplo, en las donaciones de los padres conforme a los arts. 1075 y 1076 del Código civil (distribución del caudal por el padre o la madre), si son más de dos hijos el impuesto es del 2,5 por 100; si son dos hijos, 4,5 por 100, etc.; cuando se trate de donaciones por contrato matrimonial, el impuesto es de 4,5 y 6,5 por 100; en las demás donaciones del 6,5 y 10,5 por 100; en caso de donaciones entre cónyuges por contrato matrimonial el 8 por 100 y sin contrato matrimonial el 6,5;

(1) El artículo 755 extendía el derecho de sucesión *ab intestato* hasta los colaterales del duodécimo grado inclusive. Por la ley a que se refiere el texto se establece: que «no heredan los colaterales posteriores al sexto grado, a excepción de los descendientes de hermanos y hermanas del difunto. No obstante, los colaterales sucederán al causante hasta el duodécimo grado cuando éste no fuese capaz de testar y no estuviese condenado a la pena de interdicción». — (N. DEL T.)

13,5 y 17 por 100 según que el matrimonio tenga dos o más hijos, uno o ninguno. El tipo máximo de gravamen es del 31 por 100, que se aplica cuando se trata de donaciones entre parientes más lejanos al cuarto grado o entre extraños sin contrato matrimonial entre prometidos.

Para el año 1921 se estima el rendimiento del impuesto sobre herencias en 722,6 millones de francos y el del impuesto de donaciones en 122,7 millones.

Inglaterra.—Aquí se desarrolló muy pronto el impuesto sobre herencias. Hasta el año 1894 ofrecía cinco variedades de gravamen. Desde la reforma de Harcourt constan solamente de tres variedades, a saber: el *legacy duty*, la *succession duty* y la *estate duty*, esta última nuevamente establecida en lugar de la primitiva *estate*, *probate* y *account duty*. La *estate duty* o impuesto sobre el total caudal relicto se percibe al fallecimiento de una persona sobre el valor de todos los bienes patrimoniales, incluso fideicomisos en una cuantía progresiva con el valor del caudal; la ley de 1907 elevó los tipos de gravamen en los grados superiores de la escala (desde 150.000 libras) y las leyes de 29 de abril de 1910 y de 21 de julio de 1919 han elevado nuevamente los tipos. Cuando el caudal hereditario es superior a 100 libras e inferior a 500, el tipo del impuesto es del 1 por 100; se eleva al 4 por 100 en el grado de la escala de 5.001 a 10.000 libras; al 15 por 100 cuando el caudal es de 110.001 a 130.000 libras; al 19 por 100 cuando el caudal es de 201.000 a 224.000 libras, siendo el tipo máximo de gravamen del 40 por 100, que se aplica a caudales hereditarios superiores a 2.000.000 de libras esterlinas. El *legacy duty* o impuesto sobre legados y el *succession duty* o impuesto sobre los herederos grava a todos los herederos, con excepción del cónyuge, descendientes, padres y ascendientes directos. Estos impuestos gravan la porción hereditaria y se complementan mutuamente; el primero grava al patrimonio mueble que perciben los herederos conforme a los preceptos de la ley o a lo dispuesto por el causante y el segundo grava el resto del patrimonio. Ambos impuestos se perciben con arreglo a las mismas normas y en realidad constituyen un solo impuesto. El impuesto importa para hermanos y sus descendientes y cónyuges de uno y otro el 3 por 100; para tíos y tías y sus descendientes y cónyuges, el 5 por 100; tíos, abuelos, etc., el 6 por 100; para parientes más lejanos y extraños, el 10 por 100. A modo de recargo del impuesto sobre el total caudal hereditario se percibe un impuesto del 1 por 100 sobre el patrimonio incorporado a un fideicomiso. En el ejercicio de 1908 a 1909 los impuestos de sucesiones rindieron 18,4 millones de libras esterlinas, de los cuales unos 14 correspondían al impuesto sobre el total caudal hereditario; en 1912 produjeron 25,5 millones; en 1918 a 1919, 30,7; en 1919 a 1920, 40,9 y en 1921 a 22 se estima el rendimiento en 48 millones de libras esterlinas.

Estados Unidos.—Del mismo modo que para satisfacer en parte los gastos de la guerra con España, así también durante la guerra mundial establecieron los Estados Unidos un impuesto sobre el total caudal hereditario, por ley de 8 de septiembre de 1916. La ley de 24 de febrero

de 1919 elevó los tipos de gravamen, que son los siguientes en tantos por ciento sobre el total caudal relicto neto:

Hasta 50.000 dólares.....	1
Para el caudal comprendido entre:	
50.000 y 150.000 dólares.....	2
150.000 y 250.000 »	3
250.000 y 450.000 »	4
450.000 y 750.000 »	6
750.000 y 1.000.000 »	8
1.000.000 y 1.500.000 »	10
1.500.000 y 2.000.000 »	12
2.000.000 y 3.000.000 »	14
3.000.000 y 4.000.000 »	16
4.000.000 y 5.000.000 »	18
5.000.000 y 8.000.000 »	20
8.000.000 y 10.000.000 »	22
Para la parte que exceda de 10.000.000.....	25 (1)

La defraudación se castiga con multa de hasta 5.000 dólares o con prisión de hasta un año, o con ambas penas. El rendimiento de este impuesto fué en el ejercicio de 1918 de 47,5 millones de dólares; en el de 1919, de 82 millones. Los Estados particulares de la Unión perciben impuestos sobre herencias en sentido estricto, de tipos a veces bastante elevados.

España.— En la época moderna el antecedente más remoto es la Real cédula de 19 de septiembre de 1798, que grava las herencias tanto libres como de bienes vinculados y fideicomisos entre cónyuges, colaterales y extraños; por el decreto de 31 de diciembre de 1829 se gravan ya las transmisiones por herencia entre cónyuges, y ascendientes y descendientes naturales con distintos tipos, según el parentesco. Pero, propiamente, el moderno régimen tributario español también a este respecto emana de la ley de 23 de mayo de 1845. Exime esta ley del impuesto las herencias de bienes inmuebles entre ascendientes y descendientes gravándolas en otro caso. Se gravan los bienes muebles en las transmisiones hereditarias por ley de 25 de junio de 1864, igualándose en un todo las herencias de toda clase de bienes por ley de 26 de diciembre de 1872.

La ley actualmente en vigor es la de 2 de abril de 1900, pero esta ley ha experimentado importantes modificaciones, principalmente por la de 29 de diciembre de 1910, que suprime la exención de que gozaban las herencias entre ascendientes y descendientes y entre cónyuges, por la cuota legal, y estableció los tipos de gravamen teniendo en cuenta el grado de parentesco entre el causante y el heredero y la cuantía de la porción hereditaria. La ley de 29 de abril de 1920 estableció también

(1) Por ley de 2 de junio de 1924 se modifican los tipos en la siguiente forma: se desdobra el grado de la escala de 50.000 a 150.000 en dos, a saber: de 50.000 a 100.000 y de 100.000 a 150.000 y a la escala así formada se le aplican los siguientes tipos: 1, 2, 3, 4, 6, 9, 12, 15, 18, 21, 24, 27, 30, 35 y 40 por 100.—(N. DEL T.)

la progresión para las herencias entre ascendientes y descendientes legítimos e hijos legitimados, para la línea recta natural y de adopción y para los cónyuges por su cuota legítima, elevando y diferenciando más los gravámenes en los demás casos. Se equiparan ahora a los colaterales de grado superior al cuarto y los extraños; y se establece que desde el tercer grado colateral inclusive en adelante en las sucesiones ab intestato se recargarán con un 25 por 100 las cuotas respectivas. Por ley de 26 de julio de 1922 se estableció un recargo del 5 por 100 sobre el capital transmitido entre parientes desde el quinto grado colateral inclusive y extraños para acrecentar el importe de las libretas de capitalización del seguro obrero. Por último, el R. D. ley de 27 de abril de 1926 estableció el impuesto sobre el total caudal relicto, impuesto que grava el conjunto indiviso de la herencia antes de su partición y adjudicación a los herederos. El Reglamento provisional por que se rige este impuesto es de 20 de abril de 1911.

Consiguientemente, el impuesto sobre herencias consta de dos elementos: impuesto de sucesiones o sobre el total caudal relicto, e impuesto sobre herencias en sentido estricto o sobre la porción adjudicada a cada heredero. Al establecerse, por decreto, el impuesto sobre el caudal relicto, el gobierno sacrificó el rigor técnico del impuesto a su mayor suavidad considerando — según se dice en el preámbulo — no sólo que es una exacción nueva en nuestro país, sino también, muy principalmente, que deben fortalecerse los vínculos familiares de paternidad y filiación, y de ahí que queden excluidos de este impuesto los bienes que por herencia se transmiten a los padres legítimos del causante o a sus descendientes legítimos o naturales. Se exime también en todo caso la cantidad de 2.000 pesetas, y habida cuenta de esas deducciones, el impuesto recae sobre el valor comprobado del caudal relicto neto, sito en territorio nacional, es decir, previa deducción de cargas y deudas. Los tipos de gravamen en tantos por ciento, son:

Hasta	10.000	pesetas.....	1	por	100.			
Más de	10.000	» hasta	50.000.....	2	» »			
»	»	50.000	»	»	100.000.....	3	»	»
»	»	100.000	»	»	250.000.....	4	»	»
»	»	250.000	»	»	500.000.....	5	»	»
»	»	500.000	»	»	1.000.000.....	6	»	»
»	»	1.000.000	»	»	2.000.000.....	7	»	»
»	»	2.000.000	»	»	3.000.000.....	8	»	»
»	»	3.000.000	»	»	5.000.000.....	9	»	»
»	»	5.000.000	»		10	»	»

Por el impuesto sobre herencias en sentido estricto se gravan las transmisiones por herencia, legado, mejora o donación inter vivos o mortis causa, de cualquier clase de bienes o derechos, sirviendo de base de gravamen la parte alícuota que corresponda a cada heredero.

Los tipos de gravamen, diferenciados por el grado de parentesco y la cuantía de la porción hereditaria, son los siguientes:

Valor de la porción hereditaria en pesetas	Tipos de gravamen por 100 de la porción hereditaria										
	Hijos legítimos y legitimados	Descendientes legítimos de segundo grado y posteriores	Ascendientes legítimos	Ascendientes y des- cendientes naturales y adoptivos	Cónyuges: Cuota usufructuaria	Cónyuges: porción no legítima	Colaterales de segundo grado.	Colaterales de tercer grado	Colaterales de cuarto grado	Colaterales de quinto grado en adelante y extraños	En favor del alma
Hasta 1.000.....	1,00	1,00	1,00	3,50	1,00	5,00	12,00	16,00	19,00	24,00	20,00
De 1.000,01 a 10.000	1,50	1,75	2,00	3,50	1,50	5,00	13,00	18,00	21,00	25,00	20,00
» 10.000,01 a 50.000	2,00	2,25	2,50	4,00	2,00	5,50	15,00	20,00	23,00	27,00	20,00
» 50.000,01 a 100.000	2,25	2,75	3,25	4,75	2,25	6,25	15,75	21,00	23,50	28,00	20,00
» 100.000,01 a 250.000	2,75	3,25	3,75	5,25	2,75	6,75	16,25	21,50	24,00	29,00	20,00
» 250.000,01 a 500.000	3,25	3,75	4,00	5,50	3,25	7,00	16,50	22,00	24,25	29 50	20,00
» 500.000,01 a 1.000.000	3,75	4,25	4,25	5,75	3,75	7,25	16,75	22,50	24,50	30,00	20,00
» 1.000.000,01 a 2.000.000	4,25	4,50	4,50	6,00	4,25	7,50	17,00	22,75	24,75	30,25	20,00
» 2.000.000,01 a 5.000.000	4,75	4,75	4,75	6,25	4,75	7,75	17,25	23,00	25,00	30,50	20,00
Más de 5.000.000.....	5,00	5,00	5,00	6,50	5,00	8,00	17,50	23,25	25,25	30,75	20,00

En las sucesiones ab intestato se recargarán con un 25 por 100 las respectivas cuotas entre colaterales de tercer grado, inclusive en adelante y extraños. Además, como hemos dicho, los colaterales desde el quinto grado inclusive y extraños pagan un recargo del 5 por 100 sobre el capital transmitido para dotar las cartillas del seguro obrero. Los legados en metálico para la construcción o reparación de templos tributarán al tipo del 0,25 por 100, así como el ajuar de casa y ropas de uso personal, pero no considerándose como tales las alhajas, cuadros, objetos de arte, bibliotecas, ni los efectos propios del comercio, profesión o industria del causante.

A los efectos del impuesto se consideran como formando parte del caudal hereditario, entre otros bienes: los que hubieren pertenecido al causante hasta un período máximo de un mes anterior a su fallecimiento y que al ocurrir éste, se hallen en poder de los herederos o legatarios; los transmitidos por el causante en el período de tres años, anteriores a su fallecimiento, reservándose el usufructo o cualquier otro derecho vitalicio, salvo cuando se trate de seguros de renta vitalicia contratados con entidades dedicadas a estas operaciones; los valores o efectos depositados y cuyos resguardos se hubieran endosado, si con anterioridad al fallecimiento del endosante no se han retirado aquéllos.

La ley establece fuertes sanciones contra la ocultación o defraudación, que pueden ser de cantidad fija, hasta 10.000 pesetas, o en tantos por ciento de las cuotas (hasta el 50 por 100), y en determinados casos se castiga con penas de arresto de uno a treinta días. Cuando la defraudación en el valor declarado, a los efectos del impuesto de derechos reales en general, y por tanto en el que ahora examinamos, exceda del 25 por 100 del que resulte de la comprobación, el Estado tendrá el derecho de adquirir para sí, con destino a algún servicio público, cualesquiera bienes inmuebles que hayan sido objeto de alguna transmisión, pagando por esos bienes el valor declarado aumentado en un 25 por 100.

En Méjico cada Estado particular de la Federación percibe un impuesto sobre herencias y la Federación, por su parte, percibe el 1 por 100 de la porción atribuida al cónyuge y a los herederos directos, el 2 por 100 de los colaterales y el 3 por 100 de los parientes lejanos y extraños.

En la Argentina el impuesto sobre herencias forma parte de la esfera impositiva de la nación, pero sólo en lo que se refiere a la capital y territorios nacionales, conforme a lo dispuesto en la Constitución, estando reservado a las provincias la imposición del mismo en sus respectivas jurisdicciones. Además, el impuesto nacional está exclusivamente destinado a la Caja de Educación común (1).

En la América del Sur, el Uruguay, Chile, Brasil, Argentina y Guatemala perciben impuestos sobre herencias graduados simplemente por el parentesco, sin progresión en atención a la cuantía de la herencia.

(1) López Varela, «El régimen impositivo argentino», Buenos Aires, 1925.

Gravan la línea directa: *Chile* (1 por 100 sobre los descendientes), *Brasil* (0,5 por 100), *Guatemala* (descendientes, 1 por 100; ascendientes e hijos ilegítimos reconocidos, 2 por 100). El *Uruguay* y la *Argentina* gravan por el impuesto sobre herencias solamente a los colaterales; en *Chile* el tipo máximo es el 8 por 100; en la *Argentina* y *Guatemala*, el 10 por 100; en el *Brasil*, el 22 por 100.

Bibliografía.—*H. v. Scheel*, «Erbchaftsteuer und Erbschaftreform», 2.ª ed. Jena, 1877.—*Berghoff-Ysing*, «Das staatliche Erbrecht und die Erbschaftsteuer», Leipzig, 1885.—*Bacher*, «Die deutschen Erbschafts- und Schenkungssteuer», Leipzig, 1886.—*A. Krüger*, «Die Erbschaftssteuer», Tübinga, 1889.—*A. Graziani*, «Natura economica delle imposte sulle successione», Siena, 1890.—*Eschenbach*, «Erbrechtsform und Erbschaftsteuer», Berlín, 1891.—*J. Platter*, «Die Besteuerung der Erbschaften», Basilea, 1893.—*G. Schanz*, «Erbschaftssteuer in Deutschland und einigen anderen Staaten», Finz. Arc., 1885.—*El mismo*, «Vergleichende Untersuchung der Erbschaftsteuererträge in Deutschland und im Ausland», F. Arc., 1898.—*El mismo*, «Sparsteuer und progressive Erbschaftsteuern», F. Arc., 1898.—*El mismo*, «Zur Geschichte und Theorie der Erbschaftsteuer», F. Arc., 1900 y 1901.—*El mismo*, artículo sobre «Erbschaftsteuer», en el *Handw. d. Staatsw.*—*Dietzel*, «Nachlasssteuer oder Reichsvermögensteuer?», Berlín 1909.—*Hommelshelm*, «Die Erbschaftabgabe», Köln, 1909.—*v. Dewitz*, «Erbzuzwachssteuer als Besitzsteuer», Berlín, 1912.—*Orloff*, «Ein Erbrecht des Staates und eine Erbschaftsteuer?», Gautzsch., 1912.—*R. Schott*, «Die Erbschaftsteuer der Frauen und Kinder», Leipzig, 1912.—*Weissenborn*, «Der Ausbau der Erbschaftsteuer als Besitzsteuer für das Reich» (*Ann. f. Soz. Pol.*, Bd. 2).—«Die Gesetzentwürfe über das Erbrecht des Staates, über eine Nachlasssteuer und wegen Aenderung des Erbschaftsteuergesetzes (Drucksachen des Reichtages, 12. Legislaturperiode 1. Session 1907-8, Nr. 997, 998 und 999).

4. Juicio crítico de los impuestos de tráfico

§ 169. Para enjuiciar la imposición del tráfico hay que renunciar de antemano a considerarla desde el punto de vista de un sistema uniforme. El desarrollo que ha adoptado en la historia, y la forma que, por lo general, le ha dado la práctica de las legislaciones, no permiten tal valoración. Originariamente, se percibieron tales impuestos simplemente por exigencias fiscales y el gravamen afectaba al tráfico patrimonial de aquellos bienes cuyo producto se consideraba el más seguro y, consiguientemente, el más susceptible de gravamen y cuya transmisión era más difícil de ocultar, es decir, al tráfico de bienes inmuebles. Cuando luego se observa la capacidad de rendimiento del capital mobiliario se

procuran también someter a gravamen los actos más importantes del tráfico del patrimonio mobiliario, si bien al principio con el inocente nombre de tasas. También estos impuestos fueron muchas veces condicionados en su origen y evolución por la necesidad fiscal y únicamente se apeló a ellos por estimarse el medio más fácil de obtener ingresos. Posteriormente se manifiesta la tendencia de justificarlos teóricamente y armonizarlos más o menos con los supremos postulados tributarios. Se apeló al hecho de que los capitales mobiliarios eluden no raramente el impuesto; a que los impuestos sobre la industria y sobre la renta de capitales, no obstante todos los cuidados que se tengan en la estimación de sus bases, no siempre gravan en relación adecuada la capacidad de prestación de empresarios, capitalistas y demás clases sociales; se apeló, en fin, al postulado de la justicia que requiere gravar también el tráfico del patrimonio mobiliario al lado del patrimonio inmobiliario. En la época contemporánea y bajo la presión de las crecientes necesidades financieras se ha vuelto a colocar en el primer plano la tendencia a obtener los mayores ingresos posibles de los impuestos sobre el tráfico patrimonial.

Y así, los impuestos sobre el tráfico no constituyen un sistema, como los impuestos de producto o incluso los impuestos sobre el gasto, sino que cada uno de estos impuestos se considera, la mayor parte de las veces, simplemente como complementario de los demás impuestos, principalmente de los de producto, y a veces también del general sobre la renta, cuyas lagunas trata de suplir.

Recientemente se ha hecho el ensayo de apelar en justificación de los impuestos sobre el tráfico al principio del interés, por estimarse que no se fundamentaban suficientemente por el postulado de la capacidad de prestación. Quien participa en actos jurídicos que llevan anejos un interés especial en las instituciones públicas, se dice, debe someterse también a un gravamen especial sobre tales actos. Frente a esta opinión nosotros nos referimos a lo manifestado anteriormente (§§ 94 y 96) al hablar de los principios tributarios. Tampoco se ve claro por qué ha de aplicarse aquí el principio del interés, puesto que las personas que intervienen en el tráfico patrimonial no gozan de mayores beneficios por la protección y las instituciones jurídicas del Estado que las demás personas que viven en un Estado ordenado. Si los impuestos de tráfico no pueden fundamentarse en el postulado de la capacidad de prestación, en modo alguno podrán justificarse como impuestos. Y este juicio no se modifica por el hecho de que los

prácticos de la Hacienda consideren estos impuestos como imprescindibles.

§ 170. Como consecuencia de lo manifestado, la fundamentación de estos impuestos consiste simplemente en que se destinan, la mayor parte de las veces, a llenar las lagunas del sistema tributario. Repetidamente hemos manifestado que existen tales lagunas y que el optimismo en el sistema tributario, según el cual se cree poder esperar el establecimiento de un régimen de imposición suficiente y justo apelando simplemente a los impuestos sobre la renta, sobre el patrimonio y sobre el producto, no está fundamentado en los hechos y circunstancias que actualmente imperan. No es difícil probar que especialmente los rendimientos de los capitales mobiliarios, aun hoy, están poco gravados en los distintos países, en relación con las demás fuentes de producto. En tanto en cuanto se logra gravar por medio de los impuestos de tráfico aquellas partes de renta que antes no se sometían a gravamen, o se gravaban insuficientemente, y las ganancias de especulación y coyuntura, que fácilmente eluden toda otra tributación, se ciegan de hecho las lagunas del sistema tributario. Esto se aplica muy especialmente a aquellos países en los cuales no existen los impuestos especiales sobre la renta de capitales mobiliarios o el general sobre la renta. En ellos, el impuesto sobre los actos de tráfico más importantes, principalmente el que grava el patrimonio mobiliario, actuará como un impuesto sustitutivo, aunque insuficiente, del impuesto sobre la renta de los capitales mobiliarios.

Donde los impuestos sobre la renta o el producto son moderados y pequeños los tipos de progresión, los impuestos de tráfico pueden actuar a modo de recargo sobre las clases de población más capacitadas. Por último, en los países donde esté muy desarrollado el sistema de la imposición sobre el consumo, los impuestos de tráfico constituyen el instrumento compensador. Y esto en tanto mayor grado cuanto más elevados sean los impuestos sobre el consumo y cuanto más graven a las clases no poseedoras. Ciertamente que también podrá decirse que los impuestos de tráfico se fundamentan tanto menos y pondrán de relieve en mayor medida sus defectos, cuanto más perfeccionados sean los impuestos sobre la renta y el producto, cuanto más se acomoden éstos en la práctica a la verdadera capacidad de prestación del contribuyente, cuanto más a conciencia cumpla éste sus deberes tributarios y cuanto menos desarrollados estén los impuestos sobre gastos y consumos.

Por consiguiente, sólo puede decirse en términos generales de los impuestos sobre el tráfico, que ciertamente no pueden considerarse como un complemento definitivo de los demás impuestos, sino como un complemento que se justifica en determinadas circunstancias; y que cada uno de estos impuestos aisladamente considerado sólo puede juzgarse en conexión con los demás miembros del sistema tributario de un país. Algunos de estos impuestos, tales como los impuestos sobre seguros y recibos se justifican difícilmente; en otros, empero, especialmente en los impuestos sobre ganancias de bolsa y juego no puede desconocerse la importancia de los fundamentos a que anteriormente nos referíamos al tratar de justificar estos impuestos. Al formular el juicio crítico de los impuestos de sucesiones hay que separar estos impuestos de los demás impuestos de tráfico, y la justificación de aquéllos se deriva de los motivos a que anteriormente hacíamos referencia.

Prescindiendo, pues, de los impuestos de sucesiones, los demás impuestos sobre el tráfico están, por lo general, unos con otros en cierta conexión. Cuando se establece un impuesto sobre el tráfico inmobiliario se necesita establecer en complemento de éste otros impuestos sobre el tráfico mobiliario. Pero, es grandemente lamentable que se graven tan desigualmente los distintos modos y formas del tráfico patrimonial y que la selección de los actos de tráfico sometidos a gravamen se efectúe, por lo general, teniendo en cuenta más bien la comodidad y facilidad de percepción y el rendimiento que son susceptibles de producir, que no en atención a los postulados de la justicia distributiva.
