

B.—La tarifa tercera de la contribución de utilidades de España (1)

Por nota al § 138 (pág. 295), en que el autor trata del impuesto sobre el producto del trabajo, expusimos la legislación española al respecto comprendida en la tarifa primera de la contribución de utilidades (utilidades procedentes del trabajo). Asimismo por nota al § 136 (pág. 290) al tratar el autor del impuesto sobre la renta del capital, recordamos la legislación española comprendida en la tarifa segunda de dicha contribución (utilidades procedentes del capital). Faltaba exponer la tarifa tercera, cuya importancia justifica que se le dedique esta nota adicional.

Por el título se gravan en esta tarifa las *utilidades del trabajo juntamente con el capital*. En la primitiva ley de 1900 que estableció la contribución de utilidades no era propiamente más que una extensión de la contribución industrial y de comercio; pero en vez de encajar, como un miembro, dentro del sistema de la imposición de producto, se implantó de hecho y de derecho, no como una contribución real, sino como una contribución personal sobre la renta de determinadas personas jurídicas.

La tarifa tercera de la contribución de utilidades, tal como se estableció en 1900 era, sin duda, la más defectuosa. De los elementos característicos de un tributo, ni el sujeto, ni el objeto, ni la base, ni los tipos de imposición fueron clara y terminantemente definidos en la ley.

En cuanto al *sujeto*, aquella ley, de 27 de marzo de 1900, se refería unas veces a las «sociedades por acciones» y otras a las «compañías anónimas», pero se excluyeron, por deficiencias de la ley, a las sociedades anónimas dedicadas a la fabricación, hasta que por ley de 3 de agosto de 1907 se resuelven las dudas en cuanto al sujeto de la contribución: las compañías anónimas y las comanditarias por acciones quedaban desde entonces sometidas a imposición en esta tarifa. Quedaban aún sin gravar otras formas de compañías mercantiles que al menos en igual modo que las anteriores limitan la responsabilidad de los socios, y aunque nuestro derecho mercantil no prevé ni regula especialmente otra forma del contrato mercantil con responsabilidad limitada, tampoco lo prohíbe, y habría que contar con ellas, porque además en nuestra legislación se reconoce la capacidad de las compañías extranjeras constituidas con arreglo a las leyes de los Estados respectivos para explotar negocios en España.

(1) Nota adicional del traductor al § 145, pág. 325.

En cuanto al *objeto y base de imposición*, el hecho de constituir el gravamen de las compañías parte integrante de la contribución industrial ofrecía un criterio racional para la determinación de aquellos elementos, a saber: el que siendo la contribución industrial una contribución de producto real, y no admitiendo deducción alguna por razón de cargas, la unidad del objeto de imposición en la totalidad del tributo requería con absoluta necesidad el que la base de gravamen de las compañías fuera el rendimiento neto de la explotación en el ejercicio. Pero esa consecuencia no fué deducida por la administración, antes por el contrario, prevaleció en el Reglamento la interpretación opuesta y esta tarifa se moldeó como una contribución especial sobre la renta de las sociedades. «Y así se produjo en el sistema español de las contribuciones directas lo que se ha llamado oficialmente, con entera justicia, una enorme incongruencia: una contribución personal no superpuesta a un sistema general de imposición real, sino a modo de coto cerrado en que viven ciertas compañías en régimen de imposición personal, mientras todas las demás personas naturales y jurídicas pagan por todo el rendimiento neto sin deducción de cargas.» Así se dice en la memoria oficial en la que con todo detalle se expone la génesis de la contribución de utilidades y que ha servido de base a todos los proyectos de reforma de dicha contribución.

En cuanto a los *tipos*, se aplicaron una pluralidad de ellos atendiendo a la clase de los negocios. Eran éstos fundamentalmente: el Banco de Emisión (cuyas utilidades se gravaban al tipo del 15 por 100); ferrocarriles, canales y navegación (7 por 100); sociedades de producción y consumo (6 por 100); cooperativas de crédito y sociedades fabriles (6 por 100); otras anónimas y comanditarias por acciones, excepto las mineras y las que, arrendatarias o concertadas para servicios públicos, tuvieran concertada exención de la contribución industrial (se gravaban sus utilidades al 12 por 100). A este respecto hay que tener en cuenta que por ley de 29 de diciembre de 1910, y por iniciativa parlamentaria, se estableció, conjugado con esta tarifa, la imposición sobre el capital, con el fin de poner coto a la enorme defraudación. Y este *impuesto mínimo sobre el capital* establece a su vez dos distintos tipos: uno del 3 por 1.000 para las compañías fabriles y otro del 6 por 1.000 para las restantes.

Habida cuenta de los principales defectos de la primitiva tarifa tercera de utilidades, que someramente hemos indicado, las fundamentales reformas que después ha experimentado esta contribución aspiran a conservar el principio de la imposición personal adaptando en lo posible la cuota de gravamen a la capacidad contributiva. Las reformas a que aludimos son las llevadas a cabo por las leyes de 29 de abril de 1920 y 26 de julio de 1922, preparadas por los proyectos de don Juan Navarro Reverter (1912), don Gabino Bugallal (1914) y don Augusto González Besada (1919). La ley reguladora vigente, cuyos preceptos fundamentales damos a continuación, lleva la fecha de 22 de septiembre de 1922 (texto

refundido), que después ha sufrido ligeras modificaciones por Reales decretos de 10 de septiembre y 20 de diciembre de 1924; 30 de diciembre de 1926; 15 de diciembre de 1927 y 2 de enero de 1928.

Están *sujetas* a la obligación de contribuir en esta tarifa las siguientes empresas de nacionalidad española y las extranjeras que realicen negocios en el reino: 1.º, las de seguros; 2.º, las compañías anónimas, las comanditarias por acciones y cualesquiera otras sociedades que de algún modo limiten la responsabilidad de los socios por las obligaciones sociales, excepto las comanditarias que no tengan acciones; 3.º, las compañías mineras, cualquiera que sea la forma de su constitución; 4.º, las sociedades cooperativas de crédito, de producción, de compra, de almacenaje, tenencia, elaboración o venta en común y las de consumo; 5.º, las explotaciones industriales, comerciales y mineras de las corporaciones administrativas; 6.º, las compañías regulares colectivas, las comanditarias sin acciones y las demás mercantiles, y las sociedades y asociaciones que tengan por fin la realización de algún lucro, en cuanto no se hallen comprendidas en alguno de los números anteriores, y 7.º, las comunidades de bienes que exploten algún negocio cuyos rendimientos deban ser gravados en la contribución industrial y de comercio.

Se *eximen*: las sociedades mutuas de seguros que no tengan carácter de mercantiles; las compañías que por pacto solemne con el Estado tengan reconocida la exención de gravamen por esta tarifa; los Sindicatos agrícolas y los Pósitos; las cooperativas de las clases obreras, sean de crédito, de producción o de consumo; el Instituto Nacional de Previsión y sus cajas colaboradoras y las empresas dedicadas a la publicación de libros, periódicos o revistas o a la enseñanza en cualquiera de sus grados.

La *base de imposición o de gravamen* es el importe del beneficio neto en el período de imposición. El beneficio neto se determina deduciendo de la suma de los ingresos brutos obtenidos por la empresa en el período de la imposición el importe de los gastos necesarios para la obtención de aquéllos, los de administración y conservación de los bienes de que los ingresos procedan y los de seguro de dichos bienes y de sus productos. A los efectos de la ley tendrán siempre la consideración de beneficios las cantidades que de los rendimientos del ejercicio se destinen a dividendos de las acciones y en general a remuneraciones de las participaciones en el capital social; a los partícipes en cuentas; al aumento de capital de la empresa, ya sea por asignación a las reservas, a la amortización de deudas, a la ampliación del negocio, o al saneamiento del activo; al auxilio de otras empresas; a donativos en favor de terceros; a restablecer en las cuentas valores que hubieran sido amortizados; al pago de contribución directa sobre el capital y sobre los beneficios y a nueva cuenta. Y no se deducirán nunca de los beneficios los intereses asignados a los títulos representativos del capital de la empresa.

La ley además especifica qué conceptos o partidas han de considerarse como ingresos o gastos al efecto de determinar el beneficio impo-

nible. Así, por ejemplo, se comprenderán como gastos las cantidades empleadas en la reparación del material, pero no las destinadas a su ampliación; las cantidades destinadas a la amortización de los valores del activo, por depreciación o pérdida de los mismos siempre que reúnan estas dos condiciones: que sean efectivas y que se hagan constar por la empresa en los documentos de su contabilidad, pues en otro caso estas amortizaciones tendrán a los efectos de la imposición el carácter de beneficios; los intereses de las deudas procedentes de la gestión normal del negocio y en general los de los capitales ajenos empleados en el negocio por cuenta y riesgo de la empresa sujeta a la imposición.

La cuota o tipo de gravamen varía, según una escala de quince grados, del 6 al 15 por 100, según que el beneficio no exceda del 5 por 100 del capital de la empresa o exceda del 15 por 100. Estas cuotas no podrán sufrir recargo alguno para atenciones provinciales ni municipales. En general, se entiende por capital: a) tratándose de sociedades con capital determinado, la suma de las aportaciones de los socios y las reservas efectivas; b) tratándose de sociedades que no tengan capital determinado la diferencia entre el importe del activo y el de las obligaciones de la compañía para con tercero, deducido en su caso de dicha diferencia el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias; y c) tratándose de explotaciones de las corporaciones administrativas, la suma del capital fijo y circulante invertido en la empresa, abstracción hecha de la forma en que se realizara su aportación.

No obstante, al efecto de evitar el fraude, la cuota de gravamen no podrá ser inferior al 3 por 1.000 del capital de la empresa. Este impuesto nominal sobre el capital tendrá, pues, el carácter de imposición mínima. Pero esta imposición mínima sólo se aplica fundamentalmente: 1.º, a las compañías mineras cualquiera que sea la forma de su constitución y la cuantía de su capital, y 2.º, a las compañías anónimas, comanditarias por acciones y de responsabilidad limitada cuando el capital de todas ellas exceda de un millón de pesetas (R. D. de 30 de diciembre de 1926, 500.000 pesetas en la ley de 1922). Además, las anónimas, comanditarias por acciones y de responsabilidad limitada que tengan un capital que no exceda de un millón de pesetas, así como las cooperativas, regulares colectivas, comanditarias sin acciones y demás mercantiles y comunidades de bienes, se gravarán en todo caso con la contribución industrial y de comercio; pero al liquidar a estas empresas el gravamen que les corresponda por la tarifa tercera de utilidades se les deducirá el importe de las cuotas del Tesoro de la contribución industrial y de comercio, en forma que propiamente para estas empresas la contribución tiene también el carácter de contribución mínima.

El objeto de gravamen, tratándose de empresas españolas o de las extranjeras que tengan todos sus negocios en el reino consiste en el total de los beneficios y en su caso del capital de la empresa; y tratándose de empresas extranjeras que realicen negocios en el reino y fuera de él, en la parte relativa del beneficio y, en su caso, del capital, correspon-

diente a la cifra relativa asignada a los negocios de la empresa en el reino. Hay que tener en cuenta al efecto de la contribución de las empresas extranjeras las normas establecidas en el convenio hispanobritánico firmado en Madrid en 27 de junio de 1924 y el convenio entre España y Francia firmado en Madrid el 7 de agosto de 1926.

A los efectos de evitar la *doble imposición* establece la ley que «si entre los ingresos de la empresa, computados para la determinación del beneficio, figurasen dividendos de otras sociedades sujetas a contribuir en esta tarifa y en el mismo ejercicio, se deducirá de la cuota una parte proporcional al 80 por 100 de aquellos dividendos».

Esta contribución se liquidará por el mismo período de tiempo del ejercicio económico de la empresa, y atendiendo solamente a los resultados económicos obtenidos en dicho ejercicio, y las cuotas se devengan el último día del período de la imposición. A los efectos de la liquidación, los administradores o representantes legales de las empresas sujetas a imposición vienen obligados a presentar a la Administración en el término de veinte días desde la fecha en que sea aprobado el balance, copia autorizada de éste y de la memoria anual, declaración de los beneficios líquidos obtenidos y cualquier otro dato que estime necesario la Administración. Además, todo contribuyente por esta tarifa estará obligado a llevar cuenta y razón de los negocios que motiven la obligación de contribuir ajustada a los preceptos del Código de Comercio. En caso de incumplimiento por parte del contribuyente de estas obligaciones la determinación de las bases impositivas competará al *Jurado de estimación*, compuesto, en cada delegación de Hacienda, por un magistrado, el administrador de contribuciones, el interventor, un abogado del Estado, un comerciante y un industrial.

Por último, la *defraudación* de esta contribución será castigada con multa del tanto al duplo de las cantidades defraudadas cuando éstas fuesen susceptibles de estimación y de 500 a 5.000 pesetas en otro caso (R. D. de 10 de septiembre de 1924).

Esta tarifa tercera de utilidades forma parte de los impuestos concertados con las provincias Vascongadas.

La recaudación líquida por esta tarifa tercera fué en 1905 de 10,2 millones de pesetas; en 1919 de 47,2 y en 1922 de 75 millones. El rendimiento de la contribución de utilidades, en sus tres tarifas fué, respectivamente, en esos tres años, de 127,7, 214,6 y 315,7 millones, y la cantidad presupuesta para el año de 1928 asciende a 377 millones. Es así esta contribución la más importante de las contribuciones directas en España.