B. EL IMPUESTO

1. Concepto y fundamentación del impuesto

§ 89. *Impuestos* son exacciones del Estado y demás corporaciones de derecho público que se perciben de un modo y en una cuantía unilateralmente determinada por el poder público con el fin de satisfacer las necesidades colectivas. Consisten en *bienes muebles*, dependiendo del tiempo y de otras circunstancias que estos bienes sean en especie o en dinero. Las prestaciones de servicios, aun cuando sean coactivas, no son impuestos; el concepto de impuesto requiere una *prestación real u objetiva*. Se diferencian de las tasas en que sus rendimientos se destinan a la *satisfacción de las necesidades generales* y, por tanto, no constituyen una compensación o retribución por las prestaciones especiales de los funcionarios.

Muchos autores hacen constar expresamente en la determinación del concepto que los impuestos se perciben sólo y en tanto no son suficientes los ingresos de economía privada y las tasas. Esto se explica por la evolución del sistema de ingresos del Estado; como explica también el que no falte en las Constituciones modernas una clara indicación de que el impuesto se considera como fuente subsidiaria de ingresos. Pero en la vida del Estado, como en la hacienda de los grandes municipios, los impuestos se han convertido modernamente, a diferencia de concepciones anteriores, en ingresos ordinarios que se perciben en cada ejercicio y sin los cuales estas corporaciones no podrían subsistir, de modo que no parece necesario acentuar especialmente en la determinación del concepto su carácter subsidiario.

Por otros autores se atribuye también al impuesto una *función político-social* que tiende a que el impuesto influya en la distribución de la renta y el patrimonio nacionales, y en su caso, además, en el empleo de la renta y el patrimonio individuales, en el sentido de la justicia distributiva. En tanto en cuanto se apetece con esta exigencia un mayor gravamen de las rentas

elevadas y fundadas en relación con las rentas pequeñas y no fundadas, se deberá aceptar ese postulado como basado en la justa distribución del impuesto, pues el Estado, y las demás corporaciones de derecho público, tienen que servir a la justicia y velar por la conservación y prosperidad de los ciudadanos en todas las manifestaciones de su actividad y, por tanto, también al cumplir su misión político-financiera. Pero, en tanto en cuanto se apetece del impuesto con esa exigencia una función ajena al fin financiero, no se puede aceptar tal característica, pues ello conduciría necesariamente a la percepción de impuestos en interés de una nivelación patrimonial aun en el caso de que financieramente no fuesen precisos para satisfacer las necesidades del Estado. Si se estima necesaria, a los fines de la nivelación de los patrimonios individuales, la intervención del Estado en este género de relaciones, deberán crearse órganos e instituciones especiales para la realización de estas funciones sociales y económico-nacionales transformando la actual organización de nuestra economía de tráfico.

§ 90. El *fin* que ha conducido a la percepción del impuesto es claro. Para satisfacer el gran número de las modernas necesidades colectivas, en las cuales en realidad es imposible determinar hasta qué punto han sido ocasionados por cada ciudadano los gastos que aquellas necesidades requieren, se necesitan medios comunes y generales. Y como ni las contribuciones voluntarias y prestaciones de servicios de los residentes en el Estado, ni los ingresos que éste percibe de sus fuentes de adquisición económico-privada y de las tasas bastan a las crecientes necesidades del Estado moderno, resulta que los medios precisos para ello solamente pueden obtenerse por el procedimiento del gravamen autoritario según normas generales.

Ciertamente hay que admitir que pueden ligarse al establecimiento de un impuesto otros *finés accesorios*, y así, por ejemplo, la elevación del impuesto sobre el alcohol tiende a restringir el consumo del aguardiente; un alto impuesto sobre perros reduce el número de éstos; un impuesto sobre bazares puede atenuar la competencia que hacen las grandes empresas capitalistas a los pequeños y medianos establecimientos mercantiles. Pero hasta ahora tales fines accesorios solamente se persiguen, por lo general, con el impuesto en tanto en cuanto son compatibles con el fin principal de éste: la percepción de ingresos para satisfacer las necesidades del Estado. Las exacciones cuyo fin principal difiere de éste no pueden considerarse como impuestos con un fin accesorio si al propio tiempo, como consecuencia obligada y apetecida, no se aumentan los in-

gresos del Estado. (Ejemplo, las aduanas protectoras.) No hay que confundir esos impuestos con los impuestos que se perciben para satisfacer con sus rendimientos determinados fines públicos, como, por ejemplo, para satisfacer las necesidades que origina el cuidado de los pobres, de escuelas o de iglesias, pues a esta clase de impuestos se les llaman *impuestos finalistas* (Zwecksteuern). Se trata en estos casos de cubrir los gastos de determinados ramos de la administración, que por motivos prácticos o históricos se separaron de la administración general del Estado o el municipio, y a los cuales se asignaron determinados impuestos o partes o recargos de éstos. A pesar de estar destinados a un fin especial, tales exacciones son impuestos, pues se destinan a la satisfacción de las necesidades colectivas, aunque delimitadas, y su distribución entre las personas a quienes grava se hace según las normas usuales en el impuesto (en atención a la renta, al producto, etc.). En mayor o menor grado todos los impuestos fueron en su origen impuestos finalistas, en cuanto sólo se percibieron temporalmente para determinados fines (guerras, etc.). El sistema de impuestos finalistas fué especialmente elaborado en la administración local inglesa (impuesto de pobres) y luego en el sistema impositivo francés de los departamentos y municipios. Ejemplo de este tipo de impuestos en la época moderna es la contribución militar del imperio alemán establecida en 1913 (*Wehrbeitrag*), exacción por una sola vez sobre el patrimonio y la renta para cubrir ciertos gastos no permanentes del ejército y la marina. También el *Reichsnotopfer* (v. § 155) (impuesto extraordinario sobre la renta y el capital) se concibió como un impuesto de este tipo, puesto que su rendimiento se destinaba a la reducción de la deuda del imperio.

Siempre fué muy discutida la cuestión del *fundamento jurídico* en que se basa la obligación de contribuir. Ya al finalizar la edad media se exterioriza la opinión de que los impuestos son cargas generales y necesarias tan esenciales al Estado como los nervios al cuerpo humano y que, por tanto, el fundamento y justificación del impuesto radica en la naturaleza del Estado y en la necesaria sumisión al mismo de los individuos. Al echar raíces en el siglo XVIII la teoría del Estado de derecho, según la cual el Estado nace por contrato que liga a los súbditos en atención a su utilidad económica, necesariamente tenía que elaborarse otra teoría sobre el fundamento del impuesto. Según esta teoría, el impuesto se considera como una contraprestación, como un precio, mediante el cual compra el particular los beneficios que le concede la asociación política. Entre el Estado y el pagador del impuesto domina la idea de que existe la misma relación que entre la prestación y la contraprestación; el fundamento del impuesto radica en los beneficios que otorga el Estado. Esta concepción que

llega hasta nuestros días, y que en lo esencial implica una generalización del principio de la tasa, se va sustituyendo poco a poco por la llamada concepción histórica u orgánica del Estado. Si el Estado, como enseña esta teoría, es la forma más elevada e imprescindible de la vida colectiva, entonces, el último fundamento jurídico del impuesto radica en la necesidad absoluta del Estado y en la justificación de la existencia de éste y el sometimiento de sus miembros a su soberanía. Lo que el Estado con sus instituciones ofrece a cada uno al desarrollar y emplear sus energías y capacidades corresponde — según la idea del Estado — a todos en partes indivisibles, por lo que correlativamente todos tienen la obligación de participar en el sostenimiento del Estado sin que se puedan comparar sus prestaciones con la cuantía de las ventajas especiales que cada uno recibe del Estado. Esta fundamentación del impuesto no excluye, naturalmente, que la *justificación económica* del impuesto radique en la fuerza reproductiva del empleo que se dé al rendimiento del impuesto.

§ 91. Distinta de la cuestión del fundamento de la obligación de contribuir es la de determinar a qué personas se extiende efectivamente, o debe extenderse, esa obligación. Se trata, en primer término, de una cuestión de derecho tributario formal que limita el campo de actuación del poder del Estado y regula el modo y extensión del pago del tributo. En general, se consideran como obligados al pago del impuesto a las economías individuales, o a la población, o a los súbditos. Pero esta terminología no es precisa, pues por una parte es demasiado amplia y por otra no agota todas las posibilidades. Es demasiado amplia, pues no se someten a la tributación a todos las economías individuales, o a todos los ciudadanos o súbditos, ya porque la legislación exime del tributo a ciertas personas por motivos de conveniencia o de otra naturaleza, ya porque muchas personas eliminan el impuesto en que se basa la obligación de contribuir, como ocurre, por ejemplo, prescindiendo de un artículo que está sometido al impuesto de consumos. Y no agota todas las posibilidades, pues el poder público actúa también muchas veces sobre los extranjeros que se hallan un cierto tiempo sobre el territorio nacional en determinadas circunstancias, y grava también con impuestos a los extranjeros que no hacen más que atravesar el territorio nacional (impuestos de consumos). Ciertamente que, en primero y último término, tienen que velar por la conservación del Estado los nacionales que habitan en su territorio y solamente a ellos se aplica lo que acabamos de decir sobre el fundamento jurídico del

impuesto; y tan solo con respecto a éstos puede imponerse completamente la autoridad del Estado en las cuestiones tributarias; a ellos exclusivamente se refieren los esfuerzos para formar y elaborar un sistema tributario que sea en lo posible el más adecuado y justo. Pero no sería equitativo que personas que sin ser nacionales de un Estado, por residir en él, o por poseer en él objetos patrimoniales, gozasen de la protección de ese Estado de un modo gratuito, es decir, a costa de los nacionales. Sería también injusto que los nacionales de un Estado, que viven en el extranjero y sólo en pequeña parte participan de las instituciones de su patria, contribuyesen como los demás al sostenimiento de las cargas de su propio país. Teniendo en cuenta tales consideraciones, que en parte tienen además un carácter puramente técnico-práctico, el moderno derecho tributario, aun sin lograr dar con un principio fijo, ha limitado el círculo de personas sometidas a tributación, atendiendo a la naturaleza de los impuestos, bien gravando a toda la población, o solamente a la que jurídicamente reside en el lugar, o bien limitando la imposición a la población domiciliada en un lugar, o bien extendiéndola también a aquellas personas que están ligadas con el territorio nacional por cualquier relación económica, como, por ejemplo, por percibir en él una renta. Los extranjeros residentes en el interior del territorio nacional se hallan sometidos a los impuestos de consumos, en cuanto consumen artículos gravados, porque la técnica de la imposición impide su exención. Por lo que hemos manifestado no parece, pues, posible dar una corta definición del impuesto en la que se indique de un modo completamente correcto y sin lagunas las personas obligadas al pago de toda clase de impuestos.

Según *Schäffle* habría que distinguir, por lo que se refiere a las personas obligadas a contribuir: A) Las economías individuales y familiares de *personas físicas*, en las que a su vez habría que distinguir: 1) nacionales del Estado: a) que se hallen dentro del territorio nacional o b) en el extranjero; 2) extranjeros: a) que se hallen en el extranjero, pero tengan alguna relación económica con el interior del territorio que se considera y b) que se hallen dentro de este territorio (entre éstos se podría distinguir aún el caso de que se hallasen en el país de un modo duradero o sólo transitoriamente).—B) Las economías de las *personas jurídicas*, a saber: 1) las de derecho público, 2) las de derecho privado, tales como: a) sociedades o compañías y b) asociaciones.

1. Como es natural, el caso más importante, por lo que se refiere a la obligación de contribuir, es el que afecta a los *ciudadanos que viven dentro del territorio nacional*. La obligación de contribuir se extiende aquí

cuando se da la capacidad de prestación y la independencia económica para ello, al patrimonio sito en el interior del territorio, y a la renta que se percibe en el mismo. También los impuestos que gravan el tráfico y el consumo se aplican del modo más cumplido a estos ciudadanos. Es discutible, en cambio, la extensión de la imposición a los ingresos o rentas que procediendo del extranjero se perciben por un nacional (rentas vitalicias, productos obtenidos de empresas extranjeras, etc.). En principio sólo se fundamenta la imposición de estos ingresos en el Estado en que se obtienen; pero, en la práctica, en tanto no estipulen otra cosa los tratados internacionales, se someten también muchas veces a gravamen los ingresos que los nacionales perciben del extranjero.

2. Más difícil es la aplicación del tributo a los *nacionales de un Estado que viven en el extranjero* y que perciben rentas procedentes de ambos Estados. Por lo que se refiere a las rentas nacionales, es en principio competente para gravarlas, el Estado de donde aquéllas manan. Pero, técnicamente no ofrece dificultad especial la imposición de rentas que manan de fuentes reales en el interior de una nación (propiedad territorial, empresas) o las que se derivan de sueldos satisfechos por las cajas públicas de esa nación, como tampoco las ofrece la percepción de ciertos impuestos de tráfico. Por el contrario, las rentas derivadas del trabajo y las del capital dado a préstamo que percibe un extranjero en un país, procedentes del suyo propio, no se pueden someter tan fácilmente al tributo. Las rentas que manan en el extranjero percibidas por un nacional que vive en el extranjero no se someten, por lo general, a tributación por motivos técnicos.

3. Cuando se trata de *extranjeros que sólo económicamente se relacionan con un país*, sin vivir en él, de donde perciben rentas de capitales o de empresas, se justifica en principio la percepción de tributos sobre tales rentas, aunque no sea más que por no colocarlos en situación más favorable que a los nacionales del país en cuestión, pero de hecho no siempre se puede lograr la percepción de tales tributos, especialmente cuando se trata de rentas procedentes de capitales.

4. Cuando se trata de *extranjeros que residen en un país* hay que distinguir si residen en él transitoria o permanentemente. Los primeros, en general, solamente son gravados con impuestos cuando consumen mercancías sometidas a gravamen o ejercen transitoriamente negocios lucrativos (viajantes de comercio); los últimos tributarán también por aquellas rentas, productos y enriquecimientos que perciban del país en que residan.

Bibliografía. — 1. OBRAS ALEMANAS: *C. Krönke*, «Ueber die Grundsätze einer gerechten Besteuerung», Heidelberg, 1819. — *K. Murhard*, «Theorie und Politik der Besteuerung», Gotinga, 1834. — *J. G. Hoffmann*, «Die Lehre von den Steuern», Berlín, 1840. — *Et. Laspeyres*, artículo «Staatswirtschaft» en el «Deutsches Staatswörterbuch», de Bluntschli y Brater, t. X, Stuttgart, 1867. — *H. Eisenhart*, «Die Kunst der Besteuerung», Berlín, 1868. — *H. Maurus*, «Die moderne Besteuerung»,

Heidelberg, 1870. — *W. Vocke*, «Die Abgaben, die Auflagen und die Steuer», Stuttgart, 1887. — *J. Neumann*, «Die Steuer», tomo 1, Leipzig, 1887. — Además los artículos sobre impuestos y las diferentes clases de contribución por *Mayr* y *Philippovich* en el Diccionario de *Stengel*, y *K. Th. v. Eheberg*, artículo «Steuer», en el «Handw. d. Staatsw.». — *A. C. Schäffle*, «Die Steuern», parte general, Leipzig, 1895; parte especial, íbid., 1897. — *W. Moll*, «Der Staat und das Abgabenrecht», Berlín, 1917.

2. OBRAS EXTRANJERAS: *D. Buchanan*, «An inquiry into the taxation», Edimburgo, 1844. — *Girardin*, «De l'impôt», París, 1848; 6.^a ed., 1852. — *Proudhon*, «Théorie critique de l'impôt», Bruselas, 1861; 2.^a ed., 1868. — *Walras*, «Théorie critique de l'impôt», París, 1862. — *Royér*, «Théorie de l'impôt ou de la dîme sociale», París, 1862. — *De Parieu*, «Traité des impôts, etc.», 2 tomos, París, 1862-64; 2.^a ed. en cuatro tomos, 1866-76. — *Bonnet*, «La question des impôts», París, 1878. — *R. Stourm*, «Systèmes généraux d'impôts», 2.^a ed., París, 1905. — *G. Bor-sani*, «Il sistema dei tributi», Turín, 1850. — *Dufour*, «Delle imposte», Génova, 1861. — *Pescatore*, «La logica delle imposte, etc.», Turín, 1867. — *Benvenuti*, «Le imposte, teoria e pratica», Milán, 1869. — *Francone*, «Sulle gradualí riforme dei sistemi tributarii», Nápoles, 1875. — *G. Alessio*, «Saggio sul sistema tributario in Italia», t. I, Turín, 1883; t. II, 1887.

2. Terminología tributaria

§ 92. En la teoría del impuesto se emplean ciertas *expresiones técnicas* que necesitan una pequeña aclaración.

Se llama *fente del impuesto* el fondo de bienes de los cuales se satisface efectivamente el impuesto, o debe satisfacerse según la intención del legislador. *Base de gravamen* u *objeto del impuesto* es el objeto, fenómeno o acción que toma la ley como fundamento o motivo de la imposición.

La *fente del impuesto* es, y debe ser, en circunstancias normales, la renta, en su totalidad, o en sus elementos constitutivos. La fuente y la base del impuesto pueden ser idénticas, pero no lo son siempre necesariamente. Ocurre, por ejemplo, lo primero, en el impuesto general sobre la renta, pues en este caso la renta total no sólo constituye el fondo del que se paga el impuesto, sino que es también la base para la determinación del mismo. Pero el nombre del impuesto no siempre indica su propia fuente, sino más bien la base o el objeto; por ejemplo, impuesto sobre el azúcar, sobre naipes, etc. El azúcar y los naipes son el objeto del impuesto; la fuente, en cambio, es la renta de los que consumen el azúcar o utilizan los naipes.

Unidad del impuesto es un determinado número, peso o medida del objeto u otro carácter de éste exactamente determinado; como, por ejemplo, en el impuesto sobre la tierra, la hectárea; en el impuesto sobre la renta, una cuantía de ésta numéricamente determinada. De la unidad tributaria se percibe la *cuota de gravamen*. Y cuando la unidad se expresa en una cuantía de dinero y la cuota en una fracción pura de ésta, recibe entonces la cuota el nombre del *pie del tributo* o *tipo de gravamen*.

Pagador del impuesto es aquel que por sí o por mandatario lo paga al funcionario encargado de su recaudación; *llevador del impuesto* es aquel que en definitiva lo satisface con su renta o su patrimonio. *Sujeto del impuesto* es aquel que legalmente está obligado a su pago; *destinatario del impuesto*, aquel que debe soportarlo según la intención del legislador.

La llamada *imposición indirecta* descansa en el fenómeno de que aquel que paga el impuesto no es en definitiva quien lo soporta. En la mayor parte de los impuestos de consumo no logra el Estado recaudar directamente del consumidor el impuesto por cada acto de consumo y se perciben indirectamente, obligando al pago del impuesto al productor o traficante de la mercancía gravada, los cuales, a su vez, podrán percibir ese impuesto de los consumidores — destinatarios del impuesto — recargando los precios de los artículos en cuestión.

Tarifa del impuesto es el índice de las unidades y cuotas del impuesto para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría. Se llama *catastro* al índice oficial de todos los hechos que sirven para la determinación del sujeto y objeto tributarios de ciertos impuestos, especialmente los impuestos de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio. *Listas o matrices* del impuesto son los índices oficiales del sujeto tributario con indicación, en su caso, de la cuantía a que asciende el impuesto.

3. Postulados generales de la imposición

§ 93. Desde que se empezaron a estudiar seriamente las cuestiones relacionadas con los impuestos se aspiró a establecer ciertos principios que marcasen las direcciones y fines en la elección de los impuestos, en la constitución del sistema tributario y en las reformas del mismo. En realidad, la necesidad de esos principios se manifiesta, de un lado, por la progresiva importancia

del impuesto, y de otro por el hecho de que la pluralidad de impuestos que todo Estado se ve impelido a establecer deben estar orgánicamente enlazados constituyendo un todo uniforme según ciertos puntos de vista. Las exigencias formuladas a este respecto se pueden resumir del siguiente modo:

1. La imposición debe ser justa. Esta exigencia se deriva de la conexión indisoluble entre la ciudadanía y la obligación de contribuir a las cargas del Estado. Como consecuencia del principio de la igualdad de todos ante la ley, la justicia exige que la tributación sea general e igualitaria; que todo contribuyente debe ser gravado en igual medida; que en armonía con el carácter y naturaleza del Estado constitucional la obligación de contribuir debe regularse de un modo preciso en la ley eliminando el arbitrio e ilegalidad en el establecimiento, estimación y recaudación de los impuestos.

2. El sistema impositivo debe constituirse de tal modo que no sea obstáculo a la evolución de la economía nacional, ni afecte a las economías particulares más que en lo estrictamente preciso.

3. El impuesto debe también acomodarse efectivamente a sus fines propios: satisfacer los gastos del Estado, esto es, debe procurar un rendimiento suficiente y la posibilidad de armonizar éste con las crecientes necesidades del Estado.

Estos tres grupos de principios se pueden designar como postulados de justicia, económicos y financieros. Ciertamente que no pueden considerarse estos principios supremos de la imposición como categorías absolutas, lógicas, sino solamente como categorías relativas, históricas. Pero no por eso pierden su importancia; indican el camino que la legislación ha de seguir, dada una situación y determinadas circunstancias. Se puede objetar a estos postulados que es difícil examinar y comprobar su efectividad en las medidas concretas de la política financiera; pero sin la formulación de líneas directrices, sin fines asequibles, no sería posible ningún progreso. La crítica sola no es suficiente, incita, pero no construye.

4. Postulados de justicia

§ 94. 1. *La generalidad de la imposición.* — Mientras en siglos anteriores sólo se sometían a tributación a determinadas clases de la población, eximiendo a otras, que muchas veces eran las más capaces, parece hoy natural el postulado de la generalidad de la imposición; esto es, el postulado de que todo el que

pueda pague el impuesto, sea quien sea. En armonía con este postulado, y teniendo en cuenta las necesidades del Estado, propende la práctica de las últimas décadas a extender en lo posible la obligación de contribuir a todas las personalidades que por su situación patrimonial o por la renta que perciben pueden pagar un impuesto. Las pocas exenciones que aun aparecen se explican sólo por consideraciones históricas y se consideran incompatibles con las modernas concepciones. Pero es natural que por motivos económicos no se someta a gravamen a aquellas personas cuya renta, ya se derive del trabajo o de la propiedad, no sea más que la suficiente para cubrir las más perentorias necesidades según el sentir general. De aquí se deriva el postulado de eximir del tributo al llamado *mínimo de existencia* (mínimo de competencia). Ciertamente, el Estado, en casos de penuria puede exigir de los ciudadanos un ilimitado sacrificio de sus patrimonios, pero en tiempos normales prescindirá de todo sacrificio que pueda hacer peligrar las condiciones de existencia de los súbditos. La normal capacidad tributaria de cada uno comienza una vez que se satisfacen las necesidades más perentorias de la vida y principia el goce de lo superfluo. Cuando se habla del mínimo de existencia se piensa, por lo general, en los impuestos directos, los impuestos sobre el producto y sobre la renta, porque en estos impuestos es posible precisar legalmente la cuantía de ese mínimo libre. Pero también en los impuestos indirectos es posible tener en cuenta la situación de las clases menos acomodadas, eximiendo del tributo los bienes de consumo imprescindible cuyo gravamen actúa de un modo análogo a la capitación.

1. Verdaderas *exenciones tributarias* son, por ejemplo, la del jefe supremo del Estado y los miembros de las familias reinantes; la de las corporaciones públicas, incluso en sus mutuas relaciones; las de las fundaciones, asociaciones, etc., para fines benéficos.

2. Propiamente sólo se puede decir que se tiene en cuenta el mínimo de existencia en aquellos impuestos cuya base de gravamen es la renta total, esto es en los impuestos generales sobre la renta. El impuesto general sobre la renta eximía en Prusia y en Baden a las rentas menores de 900 marcos, en Wurtemberg las menores de 500, en Sajonia sólo las inferiores a 400. El impuesto imperial sobre la renta exige en *Alemania* a las inferiores de 1.500 marcos (ley de 29 de marzo de 1920), aparte otras reducciones y atenuaciones de gravamen. En *Inglaterra* el mínimo de existencia en el impuesto sobre la renta era antes de la guerra de 160 libras, pero durante la guerra se redujo a 120; después de la reforma de 1920 se restan de la renta imponible 135 libras por el con-

tribuyente, 90 por el cónyuge, 35 por el primer hijo y 27 por cada uno de los restantes, en forma que el contribuyente con mujer y dos hijos queda exento del impuesto cuando en total tiene una renta menor de 288 libras. El impuesto *francés* sobre la renta, según la ley de 25 de junio de 1920, exime los primeros 6.000 francos de renta imponible, más 3.000 por el cónyuge y otros 2.000 por cada hijo. (Véase el capítulo sobre el impuesto de la renta.)

La generalidad de la imposición se refiere ordinariamente no sólo a las personas físicas, y en su caso a los economías familiares, sino también a las economías de las *personas jurídicas*, como compañías, corporaciones, asociaciones, etc., en cuanto su actividad tiende a la consecución de un lucro. La cuestión de la tributación de las personas ficticias ha adquirido especial importancia, debido principalmente a la expansión de las sociedades por acciones en el último siglo. Se comprende que el problema tiene muchas dificultades, que principalmente se refieren a la cuestión de si deben gravarse, y en caso afirmativo hasta qué punto, a más de las ganancias o beneficios de los socios, las de la sociedad como tal. Por lo general, la ley reguladora del impuesto grava a unas y otras. El gravar exclusivamente la ganancia obtenida por una sociedad lucrativa eximiendo los dividendos que de ella perciben los socios parece poco recomendable por motivos técnicos y políticos, pues de eximir estos dividendos no se podría tener en cuenta la renta total de las personas físicas, lo que haría imposible el gravamen en atención a la capacidad de prestación. Pero también parece defectuosa la imposición exclusiva de los socios eximiendo a la sociedad, pues con tal procedimiento se eximirían los dividendos que percibiesen los accionistas extranjeros. Además, solamente cuando se somete a tributación a la sociedad como tal se puede gravar con un impuesto aquella parte del beneficio social que no se distribuye entre los socios, sino que se destina a la ampliación del negocio, a mejoras, a amortización de deudas, constitución de fondos de reserva, etc. Por último, la estimación de la base tributaria en las sociedades es más segura que cuando se trata de individuos. Por todos estos motivos, la práctica, casi sin excepción, se decide en favor de la doble imposición. Donde existen impuestos de producto, esa doble imposición se manifiesta en el gravamen de la sociedad con la contribución industrial, y el de los accionistas con el impuesto sobre la renta total o sobre la renta de capital. Donde existe el impuesto general sobre la renta la doble imposición se atenúa frecuentemente, deduciendo de la renta imponible de la sociedad el importe atribuido a los socios

como dividendo, siempre que se pruebe que este dividendo ha sido gravado a su vez; o bien por un procedimiento sumario que consiste, por ejemplo, en no tener en cuenta para el cálculo del impuesto un determinado tanto por ciento del capital-acciones de la sociedad. Pero se dan también casos de un gravamen ilimitado sobre la sociedad juntamente con un gravamen limitado del accionista. Contemporáneamente se ha intentado gravar las ganancias de las sociedades en forma de impuestos especiales (impuestos sobre corporaciones) en lugar del impuesto sobre la renta. Como en la imposición de las personas jurídicas debe tenerse también en cuenta el fin para que se constituyen, la práctica suministra una gran variedad de normas de imposición de las mismas.

En *Prusia*, según la ley del impuesto sobre la renta de 24 de junio de 1891, se extiende la obligación de contribuir a las sociedades por acciones, comanditarias por acciones, sociedades mineras, cooperativas — con ciertas excepciones — y asociaciones y se gravan las ganancias que en forma de dividendo, interés de las acciones, etc., se distribuyen a los socios, incluso el importe destinado a la amortización de deudas o mejora o ampliación del negocio y formación de fondos de reserva, pero deduciendo el 3,5 por 100 del capital desembolsado a cuenta de las acciones. Las ganancias de las sociedades de responsabilidad limitada se gravan solamente en la sociedad con unas cuotas algo más elevadas. La ley del impuesto sobre la renta en el *imperio alemán* de 29 de marzo de 1920 grava la renta de los accionistas, que a su vez se grava también por el impuesto sobre el producto del capital. Además, las personas jurídicas, y las asociaciones sin capacidad jurídica — con ciertas excepciones — se someten al gravamen especial sobre corporaciones de 30 de marzo de 1920. Un impuesto de esta naturaleza existe también en los *Estados Unidos* y desde hace poco en *Inglaterra*. *Francia* grava a las sociedades solamente con el impuesto especial sobre la renta, pero no las grava en el impuesto general sobre la renta. Son interesantes los distintos procedimientos de gravamen de las sociedades por acciones en los *cantones suizos*. En *España* la ley de utilidades grava los beneficios de las sociedades y luego y además las que se distribuyen a los socios por cualquier concepto.

Bibliografía. — *Schanz*, «Finanzarchiv», 1886 y 1898. — *Feitelberg*, «Die Einkommenbesteuerung nicht physischer Personen», Leipzig, 1900. — *Fr. J. Neumann*, «Die Aktien- und ähnlichen Gesellschaften als Rechts- und Steuersubjekte, in den Ann. d. D. R.», 1905. — *Fr. Dinglinger*, «Die staatliche und kommunale Einkommenbesteuerung der Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktion in Preussen und Baden», Berlín, 1905. — *W. Gerloff*, «Die kantonale Besteuerung der Aktiengesellschaften in der Schweiz», Berna, 1906. — *Blum*, «Die steuerliche Ausnutzung der Aktiengesellschaften in Deutschland», Stutt-

gart y Berlín, 1911. — *Bäumer*, «Die Besteuerung der G. m. b. H. in Deutschland», tesis doctoral, Erlangen, 1911.

§ 95. 2. *La uniformidad de la imposición.* — Se refiere este principio a la justicia distributiva. El postulado tiende a gravar a todos en igual proporción. Pero es claro que no se lograría una verdadera uniformidad cuando se obligase a contribuir a todos y cada uno con impuestos de la misma cuantía, sino cuando ésta se graduase. Ahora bien, los criterios de esta graduación, y la elección del que haya de tomarse de norma, varían extraordinariamente según el concepto que se tenga del Estado, del impuesto y de la economía. Fundamentalmente se han formulado a este respecto tres teorías que están en íntima conexión con las teorías del fundamento del impuesto, a que anteriormente nos hemos referido; son, a saber: la teoría de la equivalencia, la del seguro y la de la imposición por la capacidad de prestación.

a) *La teoría de la equivalencia*, llamada también teoría del interés o del goce, recomienda gravar a los súbditos en relación con las ventajas y goces que cada uno perciba del Estado. Según esta tesis, sustentada por la teoría atomista del Estado y del derecho, de fines del siglo XVIII, el impuesto es la contraprestación de los ciudadanos por la prestación del Estado, el precio de compra de los bienes y servicios que proporciona el Estado. Se explica esta teoría por la reacción del antiguo liberalismo contra el excesivo intervencionismo del Estado en los siglos precedentes, y se armoniza con la concepción de que el Estado debe limitar su actividad al cuidado de la seguridad en el interior y en el exterior. En realidad esta teoría no es más que una generalización del principio de la tasa; como principio regulador del impuesto ni es justa, ni es realizable. No es justa en su generalidad, porque con arreglo a ese principio las clases inferiores de la sociedad, que son justamente las que necesitan de mayor apoyo por parte del Estado, tendrían que ser gravadas en mayor cuantía que las clases pudientes; y no es prácticamente realizable porque los gastos que origina la realización y defensa del derecho en modo alguno se pueden distribuir en proporción numérica con los intereses de cada uno. Y cuando además el círculo de actuación del Estado ha llegado a la extensión que tiene en la actualidad, falta toda posibilidad de estimar objetivamente los beneficios que cada uno obtiene del Estado. El Estado satisface justamente las necesidades colectivas, que se sustraen en absoluto a una distribución numérica entre los ciudadanos.

b) *La teoría del seguro* considera el impuesto como la prima del seguro por la protección del patrimonio que otorga el Estado. En relación con la teoría anterior tiene ésta la ventaja de proporcionar una medida prácticamente realizable para la distribución del impuesto, ya que su aplicación conduciría a un impuesto sobre el patrimonio o a un impuesto sobre la renta basado en el patrimonio. Pero es insostenible en absoluto considerar la defensa y protección del patrimonio como único fundamento del impuesto, pues por una parte el Estado no toma sobre sí propiamente el seguro del patrimonio, sino que se limita a proteger la propiedad privada contra los ataques de que pueda ser objeto; y por otra parte la actividad del Estado no consiste solamente en la protección de la propiedad, sino también en la de la persona y en velar por el total bienestar espiritual y económico del pueblo.

c) *La imposición según la capacidad de prestación.* — Si es cierto que el fundamento del impuesto radica en la esencia e imprescindibleidad del Estado y en la obligación de los ciudadanos de conservar las instituciones del Estado y contribuir con arreglo a sus medios económicos a satisfacer las condiciones de existencia y progreso de la nación, entonces no se necesita investigar los beneficios personales que a cada uno otorgue el Estado o el grado en que éste proteja el patrimonio individual. Se logrará pues, la uniformidad en la imposición cuando se grave a cada contribuyente en relación con su capacidad de prestación económica, o lo que es lo mismo, cuando el sacrificio que exige la imposición lo sientan todos y cada uno en igual medida.

Este principio no sólo domina en la teoría moderna, sino que tiene una fuerza arrolladora en la práctica a juzgar por la dirección de las más recientes reformas tributarias. No obstante, no puede desconocerse que dentro de ciertos límites y principalmente en lo que se refiere al sistema tributario de las corporaciones de derecho público distintas del Estado, es aún hoy digno de teneise en cuenta el principio de la prestación y la contraprestación. En efecto, no se podrá objetar nada a la imposición basada en el principio que sirve de fundamento a las tasas en aquellos casos en que sea evidente la conexión entre la actividad de la administración y el interés o beneficio del contribuyente.

§ 96. El principio de la imposición según la capacidad de prestación nos da solamente la dirección general, pero no la medida exacta de la distribución de la carga tributaria. Inmediatamente se plantea, pues, la cuestión de cómo se hallará la proporcionalidad del impuesto con la capacidad de prestación, de cómo

se determinará la igualdad objetiva de la cuantía del sacrificio. La capacidad de prestación misma debe medirse con una medida objetiva. Y ésta sólo puede hallarse — hablando en términos generales y prescindiendo de excepciones — en la cuantía y naturaleza de la renta o del patrimonio o en ambos juntamente. No hay otra medida objetiva. No ofrece duda alguna que el impuesto debe aumentar con la cuantía de la renta o del patrimonio, pero es discutible en qué proporción ha de aumentar el impuesto, si *proporcional* o *progresivamente*. ¿Es igualitario el impuesto cuando detrae de la renta, cualquiera que sea su cuantía, el mismo tanto por ciento, o cuando el tipo de gravamen aumenta con la cuantía de la renta? ¿Es igualitario el impuesto cuando aquel que tiene una renta de 1.000 paga 100 y el que tiene una renta de 10.000 paga 1.000 a base de un tipo uniforme de gravamen del 10 por 100? O por el contrario, ¿es igualitario el impuesto cuando aquel que tiene una renta de 1.000 paga 100 de impuesto y el que tiene una renta de 10.000 paga 1.900 aplicando una tarifa en la que por cada mil unidades de aumento en la base de gravamen se eleve el tipo de gravamen en un uno por ciento? ¿Cuál de estas soluciones corresponde mejor al postulado de la justicia?

Mientras antiguamente se consideraba justo el gravamen proporcional, la opinión propende posteriormente hacia el gravamen progresivo. Especialmente los partidarios de la teoría del sacrificio han aplicado la teoría de la utilidad límite para fundamentar científicamente el impuesto progresivo. Según esta teoría, la utilidad de un bien decrece a medida que aumenta el número o masa de los bienes de esa clase que poseamos; cada aumento que experimente la renta de una persona le proporcionará un goce que será tanto menor cuanto mayor sea la renta primaria, y todo gasto ocasiona al individuo un sacrificio que es tanto menor cuanto mayor sea la renta de que disponga esa persona. Cada uno mide la cuantía del sacrificio que se le exige por medio del impuesto, en atención a la importancia que para él tiene la cuota patrimonial que el impuesto le sustrae. Cuanto menor sea la renta, tanto más gravosa será la presión que ejerza la aplicación de igual tipo de gravamen. Teniendo en cuenta el valor del dinero antes de la guerra, quien de 100.000 marcos tenía que pagar 10.000 de impuesto podía con los 90.000 que le quedaban daban satisfacer ricamente todas sus necesidades y destinar una gran cantidad a la formación de capital; el que teniendo 10.000 marcos pagaba 1.000 de impuesto, no le faltaba nada para sa-

tisfacer no sólo las necesidades más perentorias sino también las requeridas por las exigencias sociales y aun por el lujo. Pero quien teniendo mil marcos tuviese que pagar ciento de impuesto y dispudiese por tanto solamente de 900 marcos, tendría que limitarse a satisfacer las necesidades más perentorias renunciando completamente a la satisfacción de necesidades de orden superior. Expresando en términos positivos esta teoría, indica que la capacidad de prestación aumenta en mayor proporción que la renta, porque cuanto mayor sea ésta tanto menor será la cuota parte que exija la satisfacción de las necesidades más perentorias a la vida, y, por tanto, el impuesto debe aumentar también a medida que aumenta la renta.

Frente a esta teoría, los adversarios del impuesto progresivo niegan la justicia y la utilidad de éste. Teniendo en cuenta los reparos contra la arbitrariedad, que no se puede evitar en absoluto al establecer la escala progresiva de gravamen, se manifiesta el temor de que el impuesto progresivo determine la emigración del patrimonio, atenúe el espíritu del ahorro, y dé ocasión a numerosas defraudaciones, a todo lo cual se añade que una progresión consecuente lleva en último término a la expropiación.

Cierto que, a pesar de los ensayos y cálculos matemáticos, hasta ahora, no se ha hallado una medida objetiva satisfactoria para la fijación exacta de una escala progresiva, y que teniendo en cuenta las múltiples relaciones que influyen en la capacidad de prestación, quizá no pueda hallarse. Pero no se trata de establecer y aplicar una progresión bellamente construída, con una diferencia uniforme de grado en grado; sino de hallar, para diferentes cuantías de renta, tipos de gravamen que correspondan al sentido general de la justicia sin delinear demasiado la diferenciación de las rentas y patrimonios que siempre ha actuado como elemento del progreso. Toda progresión tendrá su límite basado en la constitución de la economía nacional, pues no se forzará hasta el punto que se dificulte la formación del capital, se cohiba el espíritu de ahorro o se haga imposible la satisfacción de las necesidades de orden superior. Tal proceder aniquilaría todo espíritu de empresa, paralizaría la industria y el comercio, perjudicaría al bienestar nacional y reduciría las posibilidades de trabajo, incluso de aquellas clases sociales cuyo gravamen tributario se tratase de atenuar por la progresión.

Pero hasta los últimos años se estaba aún muy lejos del peligro de una excesiva progresión, como lo demuestra el estudio del derecho tributario, ya que la progresión se ha mantenido en lí-

mites moderados, como ocurre, aun hoy, en aquellos Estados no quebrantados por la guerra europea. Y, por otra parte, la progresión solamente es aplicable en cierta clase de impuestos.

Una tarifa progresiva, íntegramente adaptada a la capacidad de prestación, solamente puede aplicarse en el impuesto general sobre la renta, y en determinadas circunstancias en el impuesto general sobre el patrimonio, así como en el impuesto sobre herencias. Justamente la introducción del impuesto general sobre la renta es la que ha dado impulso a la progresión del tributo como a otras cuestiones de política social tributaria. Con los antiguos impuestos de producto, que, en lo fundamental, eran impuestos sobre el producto bruto, no era aplicable la tarifa progresiva porque el producto bruto no proporciona una imagen adecuada de la efectiva capacidad de prestación. Y si modernamente, por la presión de las aspiraciones sociales, se aplican tipos progresivos de gravamen, en aquellos países donde existe un sistema de impuestos de producto, ello ha sido posible por la transformación de algunos de estos impuestos en impuestos parciales sobre la renta, con deducción de deudas, declaración por el propio contribuyente, etc. En los impuestos de circulación o tráfico son posibles los tipos graduados de gravamen; en los impuestos sobre el consumo se gradúa, en su caso, el impuesto en atención a la utilidad del objeto gravado, pero no puede hablarse de una progresión propiamente dicha. En la situación actual se limita, pues, la progresión en el tributo al impuesto general sobre la renta, al impuesto sobre herencias, a veces también, al impuesto sobre el patrimonio y a algunos impuestos de producto. Una tendencia progresiva del total sistema tributario no se aprecia en ninguna parte, de modo que los impuestos progresivos no sirven, por lo general, más que para compensar el mayor gravamen que se impone a las clases menos acomodadas por los impuestos sobre el consumo. Pero aun en los impuestos progresivos a que anteriormente hacíamos referencia, el mayor tipo de gravamen, antes de la guerra, raramente pasaba del cinco por ciento, y, por lo general, el tipo máximo de gravamen se aplicaba a una cuantía de renta relativamente pequeña, de modo que más que una tarifa progresiva, la que se aplicaba era una tarifa *degresiva*, esto es, una tarifa que disminuía rápidamente a medida que disminuía la renta desde una cierta cuantía (límite llamado línea horizontal) de gravamen. Solamente en el impuesto sobre herencias, que admite una progresión especial en relación con el grado de parentesco, se da en algunos países una progresión mucho más elevada.

En los países que intervinieron en la guerra mundial, ante todo en Alemania, la necesidad de satisfacer las necesidades del Estado, portentosamente elevadas, ha hecho que se apliquen tipos progresivos de gravamen no sólo en el impuesto sobre la renta sino también en otros impuestos, y en tal cuantía que se dificulta extraordinariamente la formación del capital y, por tanto, el progreso de la producción nacional.

En los impuestos fuertemente progresivos se ha atenuado algo la progresión en las leyes más recientes por el empleo de la *tarifa graduada* (*Staffeltariff*), que consiste en descomponer en grados la renta o patrimonio imponible y aplicar aisladamente a cada grado de la tarifa el tipo correspondiente de la escala. El impuesto que ha de ser pagado por el contribuyente es la suma de las cantidades que resultan por lo que corresponde a cada grado de la escala. Por ejemplo, a una renta imponible de 400.000 marcos corresponderá pagar, según el reglamento del impuesto sobre la renta del Reich, de 20 de julio de 1922, lo siguiente: por los primeros 100.000 el 10 por 100, o sea 10.000 marcos; por los 50.000 marcos siguientes el 15 por 100, o sea 7.500 marcos; por los 50.000 marcos siguientes el 20 por 100, o sea 10.000 marcos; por los 50.000 marcos siguientes el 25 por 100, o sea 12.500 marcos; por los 150.000 marcos siguientes el 30 por 100, o sea 45.000 marcos: correspondiendo, pues, en total, a los 400.000 marcos de renta imponible 75.000 marcos de impuesto, o sea el 18,75 por 100. Por este procedimiento no se alcanza jamás el tipo máximo establecido en la escala progresiva de gravamen. Técnicamente la progresión se establece por distintos procedimientos. O bien, como en el impuesto alemán sobre la renta, por una progresión ascendente de los tipos de gravamen; o bien como en el sistema inglés y norteamericano, estableciendo un tipo uniforme de gravamen y aplicando la mitad del tipo de gravamen a la renta que no llegue a una determinada cuantía, imponiendo recargos progresivos en lo que exceda de esa cuantía; o bien, como en el sistema francés, en que el tipo de gravamen normal se aplica a las rentas relativamente altas, mientras que las rentas inferiores sólo se gravan con una, dos, tres, etc., vigésimas quintas partes del impuesto.

§ 97. En interés de la justa distribución del impuesto, se ha formulado, y a veces realizado, el postulado de gravar en mayor cuantía la *renta fundada*, es decir, la renta que se percibe con la ayuda de un patrimonio o exclusivamente de él, que la no fundada, es decir, la renta derivada del trabajo. Pues la renta fundada es de mayor duración y da a la economía una mayor seguridad; es más o menos independiente de la energía de trabajo personal; mientras que la renta no fundada depende de la edad, del estado de salud del adquirente y puede desaparecer en absoluto con la

muerte de éste. Así, pues, por lo general, el poseedor de una renta fundada no se ve incitado en igual grado que el que sólo dispone de la renta de su trabajo a reservar una parte de ella para el caso de enfermedad, de paro, de invalidez o vejez, o para constituir, en su caso, una pensión de viudedad u orfandad. El poseedor de un capital dado a préstamo percibe una renta que le permite emplear toda su energía de trabajo en otra nueva adquisición. Pero la renta no fundada se aproxima tanto más a la renta fundada, cuanto más elevada, segura, uniforme y duradera sea y cuanto más vaya aparejada con aquélla el sueldo de retiro y de pensión de viudedad y orfandad.

El mayor gravamen de las rentas fundadas puede lograrse por distintos procedimientos: bien dentro del impuesto general sobre la renta, imponiendo mayor tipo de gravamen a la parte de renta que emane de una propiedad o posesión; o bien superponiendo al impuesto general sobre la renta nuevos impuestos de producto sobre la propiedad (impuestos de rústica, de urbana, de industrial, de rentas de capitales); o bien combinando el impuesto sobre la renta con un impuesto sobre el patrimonio.

La combinación del impuesto sobre la renta con el impuesto sobre el patrimonio existía en Prusia, Sajonia, Baden y Hessen; Baviera y Wurtemberg gravaban la renta fundada por los impuestos de rústica y urbana, de industrial y sobre las rentas de capitales, superpuestos al impuesto general sobre la renta, a lo que se añadió últimamente en ambos países el impuesto sobre el patrimonio. En nuestros días el mayor gravamen de la renta fundada en el imperio alemán se establece de una manera característica: el *Reich* percibe, además del impuesto general sobre la renta, un impuesto del 10 por 100 sobre el producto de los capitales y por la ley de 30 de marzo de 1920 obliga a los países (Estados) a establecer impuestos sobre el patrimonio inmobiliario y sobre el ejercicio de la industria. Y como la ley solamente determina que estos impuestos no podrán tener el carácter de impuestos sobre la renta, siendo atribución de los respectivos países la estimación de la base de gravamen y la fijación del tipo de gravamen, son inevitables grandes diferencias de país a país.

En *Italia* se da un distinto gravamen, ciertamente bastante arbitrario, de la renta fundada, dentro del impuesto general sobre la renta.

En *Inglaterra* el impuesto general sobre la renta trataba antes a la renta del trabajo de un modo más favorable que a las otras rentas, pero esta diferenciación desapareció con la *Financial Act* de 1920.

En varios cantones de *Suiza* existe el impuesto sobre el patrimonio como impuesto fundamental que se complementa por impuestos sobre la renta que gravan a aquellas personas no gravadas por aquél.

En *España* es la ley de utilidades donde más sistemáticamente se tiene en cuenta el problema de la discriminación del gravamen, como veremos en el lugar oportuno.

Hay, por último, otra serie de circunstancias que pueden influir en la capacidad de prestación y que merecen tenerse en cuenta en el tributo; tales, como el número de hijos del contribuyente; la obligación de sustentar a los miembros de la familia que carezcan de medios de fortuna; los casos de accidentes, de enfermedad permanente o crónica, las deudas del contribuyente, etc. Cuanto más se procure acomodar el régimen tributario a la capacidad de prestación individual, tanto más serán de tener en cuenta esas circunstancias que atenúan la capacidad. Algunas legislaciones imponen también recargos a los solteros o casados sin hijos por su mayor capacidad de prestación.

En *Prusia* el impuesto sobre la renta reducía el tipo de gravamen en uno o dos grados de la escala en atención al número de personas a cuyo sustento estaba obligado el contribuyente, cuando la renta imponible de éste no era superior a 6.500 marcos ó 9.500. En el impuesto sobre la renta del *Reich* se disminuye el impuesto en 960 marcos por cada hijo menor de edad a cargo del contribuyente cuando la renta imponible de éste no llega a 300.000 marcos. También se tienen en cuenta otras situaciones del contribuyente que atenúan su capacidad de prestación cuando la renta imponible no excede de 200.000 marcos.

El *Income tax* inglés reduce la renta imponible en 36 libras por el primer hijo y en 27 por cada uno de los siguientes. En el impuesto francés sobre la renta se eximen del impuesto 2.000 francos por cada hijo menor de veintidós años y 1.500 ó 2.000 francos por cada otra persona a cargo del contribuyente. Además, los contribuyentes solteros mayores de treinta años pagan un recargo del 25 por 100 del importe del impuesto y los casados sin hijos un recargo del 10 por 100.

§ 98. Ordinariamente las leyes fiscales gravan varias veces la misma fuente. En último término, todos los impuestos, cualquiera que sea su nombre, recaen sobre la renta o el patrimonio. Solamente por el impuesto único podría evitarse la repetición de gravámenes sobre la misma fuente; pero el impuesto único no es realizable por los motivos de que hablaremos más adelante (§ 102). Por tanto, no se puede evitar que la misma persona esté sometida a distintos impuestos, ya para hacer menos sensible el gravamen de cada uno de ellos, o ya para tener en cuenta otras aspiraciones del legislador. Lo primero ocurre, por ejemplo, cuando al lado del impuesto sobre la renta existen también los

impuestos sobre gastos y consumos; y lo último, cuando el impuesto sobre la renta se complementa con el impuesto sobre el patrimonio a fin de gravar mayormente la renta fundada. En estos casos la repetición de gravámenes de la misma persona sólo tiene un carácter formal; es esencial al plan de la imposición. Es natural también que con la coexistencia de distintos impuestos se den desigualdades y gravámenes no justificados de la misma fuente; así, por ejemplo, en los impuestos sobre el producto bruto, se gravan los productos del capital en el deudor y en el acreedor.

El reiterado gravamen de los mismos objetos y sujetos tributarios se debe también, en la mayor parte de los Estados, al derecho fiscal concurrente del Estado y las demás corporaciones de derecho público. Esto ocurre marcadamente cuando tales corporaciones están autorizadas a imponer recargos a los impuestos del Estado. Por desagradable que sea para el contribuyente tal acumulación de cargas fiscales, descansa, sin embargo, en la ordenación legal y se fundamenta en la necesidad de hacer asequibles a los municipios, para que éstos puedan cumplir su misión, las propias fuentes tributarias de que dispone el Estado. Es posible, no obstante, evitar por procedimientos legislativos, los defectos de la distribución de la carga tributaria.

Por lo general, no se considera como un caso de *doble imposición* el reiterado gravamen de las mismas personas y de los mismos objetos por el propio Estado o por las corporaciones por éste autorizadas para tales gravámenes. Solamente suele aplicarse esa expresión cuando dos poderes tributarios de igual naturaleza, por lo general dos Estados independientes, graván uno y el mismo objeto tributario; caso que se da fácilmente cuando el objeto gravado (propiedad territorial; ejercicio de una industria) está sito en Estado distinto del de la residencia del sujeto gravado; o cuando el receptor de un sueldo del Estado, de dividendos o rentas ganadas en su país habita permanentemente en otro Estado. A consecuencia de la libertad del tráfico de personas y bienes esta doble imposición ha alcanzado en la actualidad una gran extensión, y no se puede evitar en absoluto por el hecho de que todo Estado procura gravar las fuentes que le son asequibles sin tener en cuenta las leyes fiscales de los demás Estados. Pero, frente a la práctica varia y múltiple, la teoría no puede dejar de tener en cuenta el postulado de que los impuestos sobre el producto de la tierra y el de las empresas comerciales e industriales sólo deben satisfacerse en el Estado en que esos objetos estén sitos; mien-

tras que los impuestos subjetivos, personales y sobre la renta deben pagarse al Estado en que habite el contribuyente o en aquel de donde proceda la renta (sueldo, pensión, etc.).

Apenas si está en mantillas el derecho fiscal internacional cuya misión sería regular las relaciones de la doble imposición. La regulación adecuada a este respecto se conseguirá más fácilmente cuando los Estados estén ligados entre sí por un vínculo jurídico. Así *Suiza*, desde 1862, y después por la revisión constitucional del año 1875, prohibió la doble imposición confiando poderes al Tribunal Federal para resolver los casos de conflictos en materia tributaria entre los distintos Cantones. La Federación de la Alemania del Norte y después el *imperio alemán* por leyes de 13 de mayo de 1870 y 22 de marzo de 1910 trataron de impedir la doble imposición estableciendo como norma que por lo que respecta a la obligación de contribuir de los alemanes había que atender en primer término al domicilio del contribuyente, y en caso de varios domicilios al Estado de origen del propio contribuyente. Para los impuestos objetivos rige la ley del territorio en que tales objetos se hallen sitos (1).

En los *Estados Unidos* no se regula legalmente esta cuestión.

El *tratado entre Prusia y Austria* de 21 de junio de 1899 para impedir los casos de doble imposición implica un comienzo de elaboración del derecho fiscal internacional, cuyo tratado se basa, en general, en la citada ley alemana del 13 de mayo de 1870. Después de la guerra europea se hicieron convenios entre el Reich y el Austria alemana y Checoslovaquia para impedir los casos de doble imposición. Con los demás países no se ha logrado hasta el momento llegar a la firma de tratados análogos.

España.— La ley de utilidades grava las obtenidas dentro del territorio español por toda persona natural o jurídica extranjera y, por lo general, atiende al principio de la reciprocidad, y autoriza al gobierno para agravar el régimen de cuota mínima por capital respecto de las sociedades extranjeras que realicen negocios en España, en los casos en que los Estados de la nacionalidad de la sociedad graven a sociedades españolas con sucursales en sus países respectivos de modo desfavorable del establecido en dicha ley de utilidades.

Los tratados de comercio concertados después de la reforma de esta ley en 1922 procuraban regular esta cuestión, para lo cual estipularon entrar en negociaciones (tratado de comercio con Francia de 8 de julio de 1922 y con la Gran Bretaña de 31 de octubre de 1922). Fruto de esas negociaciones fué el convenio hispano-británico relativo a las compañías mercantiles firmado en Madrid en 27 de junio de 1924. Establece ese convenio que las compañías de uno de los Estados no estarán sujetas a impuestos de ninguna especie distintos o mayores de los que sa-

(1) Esta materia ha sido nuevamente sistematizada en Alemania por ley de 23 de junio de 1923. (N. DEL T.)

tisfagan las compañías del otro Estado contratante. Y el gravamen de las contribuciones imponibles a las compañías de cualquiera de las partes contratantes en los territorios de la otra se limitará estrictamente: a) si pesan sobre el capital, a la parte de éste invertida efectivamente dentro de aquella parte de los territorios de la segunda parte contratante, donde las compañías de ésta devenguen impuestos o contribuciones similares; b) si se basan sobre el volumen de negocios, a los negocios realizados o dirigidos en ella, y c) si se basan sobre los beneficios, a aquellos que se obtengan de los negocios efectuados o dirigidos en ella. Se aplica además la norma de la nación más favorecida. En sentido análogo se llegó a un convenio con Francia en 7 de agosto de 1926.

Además, el R. D. ley de 20 de diciembre de 1924 da medidas para evitar la doble imposición y establece que para evitar la doble imposición directa de los beneficios, y en su caso, del capital de las empresas españolas que realicen negocios en el extranjero, se deducirá de los beneficios o del capital para la imposición en la tarifa 3.^a una parte proporcional a la cifra relativa de los negocios que la empresa realice en la nación o naciones extranjeras en que estuviese sujeta a imposición directa.

§ 99. 3. *La legalidad del impuesto.* — Afecta esta cuestión al derecho formal del poder público para establecer y recaudar los impuestos y al procedimiento de elaboración y sanción de las leyes tributarias. La contestación a esa cuestión dependerá en cada caso de las normas constitucionales dominantes.

En las épocas de carencia de normas jurídico-políticas el establecimiento de un impuesto se ordenaba por el jefe del Estado, con lo que naturalmente era fácil incurrir en arbitrariedades e injusticias. En Alemania, durante la edad media, y aun bien entrada la moderna, jugó un gran papel a estos respectos la regulación contractual a base de un amplio derecho de concesión de impuestos por parte de los estamentos en armonía con la especial situación económico-política de la época. El impuesto era un signo de la buena voluntad de los estamentos, que a cambio de su concesión se aseguraban ventajas importantes. Poco a poco, a medida que se refuerza el poder territorial del príncipe va perdiendo importancia el derecho de concesión de impuestos. Pero sólo con la promulgación de las modernas constituciones puede hablarse de leyes tributarias y de legalidad del impuesto. Según estas constituciones solamente son impuestos legales aquellos que se establecen por una ley válida y que se perciben conforme a los preceptos o normas de la propia ley que los establece. Ciertamente se habla aún en la actualidad de un derecho de concesión de impuestos por parte del Parlamento, como si la concesión de estos

importantes ingresos del Estado fuese algo dependiente de la buena voluntad de la representación nacional, pero de este derecho de concesión de impuestos no se puede derivar un derecho absoluto de denegación de los ingresos que son imprescindibles a la economía financiera del Estado. Una diferencia de criterio entre el Parlamento y el gobierno no puede conducir a la disolución del Estado.

Como consecuencia del principio de la legalidad del impuesto puede establecerse además el postulado de que el impuesto ha de determinar exactamente y de un modo claro y preciso el sujeto, el objeto y la cuantía del gravamen, los métodos de estimación de la base y de la cobranza del tributo, las medidas de control, las sanciones en caso de defraudación y los procedimientos de reclamación.

Bibliografía.— *G. Antoni*, «Die Steuersubjekte im Zusammenhalte mit der Durchführung der Allgemeinheit der Besteuerung nach den in Deutschland geltenden Staatssteuergesetzen», en el *Fin. Arch.*, t. V, página 914.— *Al § 94 G. Schanz*, «Zur Frage der Steuerpflicht» (*Fin. Arch.*, tomo IX).— *H. Schmidt*, «Die Steuerfreiheit des Existenzminimums», Leipzig, 1877.— *G. Schanz*, artículo «Existenzminimum», en el «*Handw. d. Staatsw.*».— *L. Buck*, «Zur Beleuchtung der Zusammenhänge zwischen steuerfreien Existenzminimum, Kinderprivileg, Junggesellensteuer und Haushaltsbesteuerung» (*Fin. Arch.*, año XXXIV, pág. 177 y sig.).

A los §§ 95 y 96: *Fr. J. Neumann*, «Die progressive Einkommensteuer», Leipzig, 1874.— *H. v. Scheel*, «Die progressive Besteuerung», en *Z. f. Staatsw.*, 1875.— *J. Lehr*, «Kritische Bemerkungen über den progressiven Steuerfuss, etc.», (*Jahrb. de Conrad*, 1877).— *Ricca-Salerno*, «Dell'imposta progressiva, etc.» (*Giornale degli Economiste*, Padua, 1878).— *Fr. J. Neumann*, «Die Steuer nach der Steuerfähigkeit, etc.» (*Jahr. de Conrad*, 1880).— *R. Mayer*, «Die Prinzipien der gerechten Besteuerung», Berlín, 1884.— *Grabein*, «Beiträge zur Geschichte der Lehre von der Steuerprogression» (*Fin. Arch.*, t. XII y XIII).— *E. Sax*, «Die Progressivsteuer», en la *Zeitschr. f. Volksw.*, t. I, Viena, 1892).— *E. Grohmann*, «Versuch einer stetig steigenden Skala für die progressive Einkommensteuer», *ibíd.*, t. III, Viena, 1894.— *Eichborn*, «Die Höherbelastung fundierter Bezüge», Jena, 1910.— *Bredt*, «Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit», Leipzig, 1912.— *A. y H. Reuber*, «Bemerkung zur mathematischen Ausgestaltung der Einkommensteuer in Preussen» (*Ann. d. D. R.*, 1912).

Al § 98: *Zürcher*, «Kritische Darstellung der bundesrechtlichen Praxis betref. das Verbot der Doppelbesteuerung», Basilea, 1882.— *F. Schreiber*, «Kritische Darstellung der bundesrechtlichen Praxis betr. das Verbot der Doppelbesteuerung», 1882.— *Speiser*, «Das Verbot der Doppelbesteuerung», Basilea, 1890.— *Th. Clauss*, «Das Reichsgesetz vom 13,

Mai 1870 wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung» (Fin. Arch., t. V. pág. 138). — *Eheberg*, artículo «Doppelbesteuerung» (Handw. d. Staatsw.) — *J. Fischer*, «Die Doppelbesteuerung in Staat und Gemeinden», Berlin, 1909.

5. Postulados económiconacionales

§ 100. 1. *La fuente económica del impuesto.* — La fuente de los impuestos, es decir, el fondo de bienes de donde éstos se satisfacen, es, hablando en términos generales, el patrimonio en su más amplio sentido, esto es, la suma de bienes susceptibles de valor de cambio que se hallen en propiedad de una persona.

Pero el patrimonio es de distinta naturaleza económica. Es patrimonio de establecimiento o fundacional como los terrenos, edificios, efectos, fábricas y talleres que se hallan en posesión o propiedad de una persona; o bien consiste en aquellos valores que emanan de ese patrimonio o de la valoración económica del trabajo corporal o espiritual; esto es, los productos de la propiedad inmobiliaria, de capitales, sueldos, salarios y ganancias comerciales e industriales. La totalidad de estos productos, deducidos los gastos que es preciso efectuar para su obtención, es decir, la *totalidad de los productos netos*, es lo que constituye la *renta* de la persona que los percibe. Al patrimonio en el más amplio sentido habrá que añadir también aquellos aumentos de valor que se derivan de donaciones, prebendas, adquisiciones casuales (ganancias debidas a la suerte) y herencias que propiamente no constituyen una renta sino un *ingreso* para la persona que los percibe.

Que el impuesto ordinariamente no puede establecerse en forma que afecte al patrimonio de establecimiento o fundacional, es principio que no necesita explicación. Pues en otro caso se empeoraría la situación económica del contribuyente dueño de ese patrimonio, se disminuiría el bienestar nacional y se privaría a la larga al propio Estado de sus mismas energías tributarias. Solamente en tiempos de penuria efectiva del Estado se justificaría, transitoriamente, tal proceder. La tributación sólo puede ordinariamente referirse a aquellos aumentos de valor que pueden consumirse sin disminuir el patrimonio existente en cada caso. Tal ocurre, como su nombre indica, con los impuestos sobre la renta propiamente dichos. Pero también en los demás impuestos (sobre el producto, el gasto o el patrimonio) es la renta ordinaria-

mente la fuente de gravamen. Solamente en los impuestos sobre herencias, donaciones, loterías y otros análogos se grava efectivamente el fondo patrimonial. Justificase esta imposición, prescindiendo de otros motivos, por el hecho de que los ingresos que se perciben por esos conceptos significan para el adquirente un enriquecimiento que eleva su capacidad de prestación económica.

No es raro que se considere como renta imponible solamente a la *renta libre* (llamada también renta pura), esto es, aquella renta que le resta al propietario una vez deducidos los gastos necesarios para satisfacer sus necesidades vitales. Pero cuanto más recomendable es, por los motivos anteriormente expuestos, eximir del impuesto a las rentas pequeñas — el llamado mínimo de existencia, — tanto menos recomendable es limitar la renta imponible tan sólo a la renta libre. Varía mucho el proceder de cada individuo por lo que se refiere al modo de satisfacer las más elementales necesidades del comer, beber, vestido y habitación; la determinación del consumo individual por el procedimiento de la declaración y el control no se toleraría por el contribuyente; la fijación por la autoridad de la cuantía de los gastos necesarios para satisfacer las necesidades vitales excedería en realidad del mínimo de existencia. Es difícil calcular la cuantía de lo necesario para atender a las necesidades vitales cuando se quiere tener en cuenta la posición social del individuo, por faltar toda medida objetiva para ello. Y antes no era raro que se pudiese también la exención de ese mínimo.

El principio de que solamente la renta constituye la fuente de gravamen no ha de entenderse en el sentido de que el *objeto* y la *base de gravamen* se determinen en todo caso por la renta; pues los efectos de un impuesto dependen de su cuantía y no de su objeto de gravamen. De hecho, un impuesto que no sea demasiado elevado puede no afectar al patrimonio o al capital aun cuando se establezca en relación con ese patrimonio o capital, es decir, cuando nominalmente sea un impuesto sobre el patrimonio; y, en cambio, un impuesto elevado, aun cuando se establezca en atención a la renta del contribuyente, puede disminuir el patrimonio de éste o dificultar al menos su aumento.

Esto hace que se formule la cuestión de la cuantía a que podrá alcanzar la imposición sin ser opresiva para el contribuyente o perjudicial para la economía nacional. Pero esta cuestión no se puede resolver a priori; los ensayos repetidamente hechos para determinar, en general, la cuantía del impuesto en relación con

la renta nacional, no han tenido éxito. Y se comprende perfectamente, pues la cuantía de la capacidad tributaria depende de la riqueza y de la energía productiva del país, de la cuantía del producto del trabajo, de las ganancias del empresariado, etc., y de otros factores variables. Por otra parte, en situaciones especiales, en caso de penuria del Estado, no tienen importancia alguna los límites teóricamente establecidos. Hay que tener en cuenta además que las quejas frecuentemente formuladas sobre la presión del tributo, no se deben, o no se deben solamente, a la cuantía de los impuestos del Estado, sino en buena parte a la acumulación de las exacciones por las distintas corporaciones de derecho público.

Según *Fr. Zahn* («Finanzen der Grossmächte», Berlín, 1908) la carga tributaria total en 1906 fué:

	Millones de marcos	Por cabeza de su población en marcos
Alemania.....	2.103	34,70
Austria.....	1.027	39,26
Hungría.....	555	28,82
Italia.....	1.170	36,04
Francia.....	2.480	63,19
Rusia.....	2.751	21,89
Gran Bretaña.....	2.755	65,45
Estados Unidos.....	2.307	30,29
Japón.....	701	14,99
España (1).....	814	43,23
Méjico (1).....	207	14,82
Brasil (1).....	319	17,18
Argentina (1).....	297	51,28

La guerra europea y sus consecuencias ha hecho aumentar extraordinariamente la carga tributaria en todos los países que participaron en la misma, especialmente en el imperio alemán. Cálculos cuidadosamente hechos, que el gobierno del Reich presentó a fines de enero de 1922 a la Comisión de reparaciones, daban las cifras siguientes de gravamen con los impuestos generales y especiales sobre la renta, habida cuenta de la fuerza de compra del dinero en los diferentes países (equiparando 1 franco a 5 marcos papel; 1 chelín a 11 marcos papel). Sobre tal base el gravamen de un contribuyente casado y con dos hijos menores de veintiún años ascendía a

(1) Datos añadidos por el traductor.

1. *Ingresos por sueldos y salarios*

Renta en			Impuestos en					
			Francia		Inglaterra		Alemania	
Marcos	Franco	Chelines	En francos	Por 100	En chelines	Por 100	En marcos	Por 100
10.000	2.000	900	—	—	—	—	220	2,22
20.000	4.000	1.800	—	—	—	—	1.220	6,10
30.000	6.000	2.700	—	—	—	—	2.220	7,40
50.000	10.000	4.500	275	2,75	202	4,50	4.220	8,44
100.000	20.000	9.000	1.110	5,55	945	10,50	15.500	15,50
250.000	50.000	22.500	4.922	9,84	4.590	20,40	63.000	25,20
500.000	100.000	45.000	15.675	15,68	11.190	24,87	160.500	32,10
1.000.000	200.000	90.000	47.916	23,96	30.065	33,41	385.500	38,55
5.000.000	1.000.000	450.000	529.942	52,99	225.315	50,97	2.710.500	54,21
10.000.000	2.000.000	900.000	1.164.942	58,25	491.565	54,62	5.710.500	57,11

2. *Ingresos de explotaciones comerciales e industriales*

10.000	2.000	900	42	2,10	—	—	—	—
20.000	4.000	1.800	110	2,75	—	—	800	4,00
30.000	6.000	2.700	192	3,20	—	—	1.800	6,00
50.000	10.000	4.500	419	4,19	—	—	3.800	7,00
100.000	20.000	9.000	1.225	6,13	351	3,90	14.780	14,78
250.000	50.000	22.500	4.005	8,01	3.672	16,32	63.000	25,20
500.000	100.000	45.000	14.987	14,99	10.272	22,83	160.500	32,10
1.000.000	200.000	90.000	40.305	20,15	29.147	32,39	385.500	38,55
5.000.000	1.000.000	450.000	431.985	43,20	224.397	49,87	2.710.500	54,21
10.000.000	2.000.000	900.000	971.985	48,60	490.647	54,52	5.710.500	57,11

3. *Ingresos de rentas de capitales*

10.000	2.000	900	200	10,00	—	—	1.000	10,00
20.000	4.000	1.800	400	10,00	—	—	2.600	13,00
30.000	6.000	2.700	600	10,00	—	—	4.500	15,00
50.000	10.000	4.500	1.000	10,00	—	—	8.300	16,60
100.000	20.000	9.000	2.090	10,45	486	5,40	22.280	22,28
250.000	50.000	22.500	6.044	12,09	4.347	19,32	79.250	31,70
500.000	100.000	45.000	15.544	15,54	11.472	25,49	190.500	38,10
1.000.000	200.000	90.000	42.590	21,30	30.347	33,72	440.500	44,05
5.000.000	1.000.000	450.000	438.580	43,86	225.597	50,13	2.910.500	58,21
10.000.000	2.000.000	900.000	988.580	49,43	491.847	54,65	6.110.500	61,11

Según el proyecto de presupuestos del imperio para el año de 1922, y teniendo en cuenta los nuevos proyectos de leyes tributarias, el total rendimiento de los impuestos ascenderá a unos 108 mil millones de mar-

cos, es decir, unos 1.770 marcos por cabeza de la población. De ellos corresponden 37.550 millones a los impuestos sobre la renta y el patrimonio; 11.693 millones a los impuestos de tráfico incluido el impuesto sobre herencias; 49.137 millones a los impuestos sobre gastos y consumos; 8.000 millones al impuesto de aduanas y 2.300 millones a los derechos de exportación. A esa cifra total hay que añadir aún el rendimiento de los impuestos de los diversos Estados o países, que de momento no podemos decir a cuánto ascenderán.

2. La consideración de la *economía nacional* exige por último, que el tributo se regule de tal modo que cause las menores alteraciones posibles en la producción, tráfico y consumo de los bienes económicos. Estas consideraciones hay que tenerlas principalmente en cuenta en los impuestos indirectos, en los cuales, aunque el productor o traficante no soporte en definitiva la carga, tiene que soportar en cambio todas las incomodidades que origina la estimación y recaudación de los impuestos en cuestión. Y por lo que respecta a los derechos aduaneros hay que tener en cuenta que las frecuentes alteraciones de éstos pueden fácilmente conducir a alterar y hacer inseguro el tráfico y la vida mercantil. Empero la imposición implica siempre, en cierta medida, un obstáculo más o menos opresor de la producción, el tráfico o el consumo, bien sea a causa del modo de estimación y cobranza del impuesto en cuestión, bien sea por las medidas de inspección que todo impuesto requiere.

Bibliografía.—*G. Schmoller*, «Die Lehre vom Einkommen in ihrem Zusammenhang mit den Grundprinzipien der Steuerlehre» (Z. f. Staatsw. 1863). — *R. Meyer*, artículo «Einkommen», en el «Handw. d. Staatsw.» y la bibliografía que allí se cita, especialmente *G. Schanz*, «Der Einkommenbegriff, etc.» (Fin. Arch., t. III). — *Fr. Terhalle*, «Steuerlast und Steuerkraft», Jena, 1921. — *W. Gerloff*, «Die steuerliche Belastung in Deutschland während der letzten Friedensjahre», Berlín, 1916. — Véase también la bibliografía citada al final del § 94.

6. Postulados de la economía financiera

§ 101. La política financiera exige que el impuesto, en atención a sus posibles rendimientos, sea *suficiente* y *elástico*.

La primera exigencia no necesita de mayor aclaración. Y la segunda está suficientemente fundamentada en la evolución de los hechos. Nos dice ese postulado que el impuesto debe establecerse de tal modo que en todo caso se acomode sin dificultad es-

pecial a las necesidades del Estado; o lo que es lo mismo, que como esas necesidades aumentan probadamente en relación constante, el impuesto ha de poder suministrar los mayores rendimientos sin que por ello se lesionen los principios de justicia e igualdad. En circunstancias podrá incluso ser conveniente satisfacer por medio del impuesto no sólo el crecimiento de las necesidades ordinarias, sino también parte de las necesidades extraordinarias. Ahora bien, dada una situación económica favorable, con el aumento de la población y del bienestar aumentarán también los rendimientos de los impuestos sobre la renta, sobre el tráfico y sobre gastos y consumos sin necesidad de elevar el tipo de gravamen de esos impuestos. Pero los impuestos sobre el tráfico y el gasto fracasan fácilmente en épocas desfavorables o disminuyen extraordinariamente sus rendimientos, como también disminuyen en tal caso los rendimientos del impuesto sobre la renta; y en todo caso, no todos los impuestos ni todos los procedimientos de estimación de la base de gravamen son igualmente adecuados para acomodarse a las crecientes necesidades del Estado. En muchos impuestos, como, por ejemplo, en los de producto, en los de consumo sobre artículos de primera necesidad y en otros, cuanto mayor sea el rendimiento que de ellos se obtenga, tanto más se realzan los inconvenientes al respecto que examinamos. Esto explica que hasta ahora casi todas las necesidades extraordinarias del Estado se satisfagan por el procedimiento del empréstito; del mismo modo que todo aumento importante de los gastos ordinarios se satisface mejor y más fácilmente introduciendo nuevos impuestos o reformando los existentes, que no por una simple elevación de los tipos de gravamen de los impuestos entonces en vigor. Pero la introducción de nuevos impuestos y las reformas tributarias exigen tiempo y no dan siempre el resultado apetecido, por lo que es conveniente procurar que en todo sistema tributario existan uno o varios impuestos que en caso de necesidad sean susceptibles de una inmediata elevación en sus rendimientos, sin infringir los supremos principios tributarios. El impuesto que mejor satisface este postulado es el impuesto general sobre la renta, bien graduado. A su vez, los que peor satisfacen esta exigencia son los impuestos de cupo o contingente.

Un ejemplo de cómo puede aumentar el rendimiento de los impuestos con el aumento del bienestar nacional nos lo da la estadística tributaria de *Prusia*; en los quince años que van desde el 1891 al 1907 el impuesto general sobre la renta aumenta en sus rendimientos de 125 a

198 millones, sin haberse aumentado en ese tiempo el tipo de gravamen; la población, en cambio, solamente aumentó de 30 a 37,1 millones; es decir, que el rendimiento del impuesto se elevó en un 58 por 100, mientras la población aumentó en un 20 por 100. Aunque no de un modo tan marcado, ocurrió igual con el impuesto sobre el patrimonio que produjo 31 millones en 1895 y 39,5 en 1906.

Ejemplo de la acomodación del impuesto a las variables necesidades del Estado nos lo ofrece el *impuesto inglés sobre la renta*, cuyos tipos de gravamen se elevan o reducen por la ley de presupuestos según las necesidades y ordinariamente se emplea, incluso en épocas de guerra, para satisfacer las necesidades extraordinarias.

7. El impuesto único y general sobre la renta y el sistema tributario

§ 102. Es función de la política tributaria práctica establecer la armonía entre los principios de justicia y económico-nacionales con los postulados de la economía financiera. Tal es la *misión de la formación y transformación del sistema tributario*.

Pero desde que se empezaron a tratar de un modo científico las cuestiones financieras se ha expuesto reiteradamente la idea de satisfacer todas las necesidades del Estado acudiendo a un solo impuesto. Pero este apetecido *impuesto único* tenía distinta naturaleza según la situación en que se hallaba la ciencia económica y política de las distintas épocas en que se recomienda. Mientras los fisiócratas, de acuerdo con sus concepciones económicas sobre la productividad exclusiva de la tierra, recomiendan el impuesto territorial como impuesto único, posteriormente, en armonía con las nuevas concepciones económicas, se ha creído hallar el ideal de la imposición en el impuesto único y progresivo sobre la renta.

Al examinar y enjuiciar este ideal hay que empezar por conceder que tenía una cierta justificación, principalmente en el tiempo en que por primera vez apareció ese ideal, en el pasado siglo. La pluralidad de impuestos, sin sistema, existente por doquiera al finalizar el siglo XVIII, se había hecho insoportable con el transcurso del tiempo. Por todas partes se sentía la necesidad de reducir el número de impuestos, de simplificar los existentes. Pero estas aspiraciones no han conducido en ninguna parte a llevar completamente a la práctica el ideal del impuesto único. Tal impuesto sería cómodo y barato en su recaudación; en el respecto técnico sería menos molesto para el contribuyente y no implicaría trabas para la industria y el comercio. Pero aun admitido que ella

constituye un fin asequible de la política tributaria, su realización práctica ofrecería graves reparos.

Por una parte, el impuesto único general sobre la renta presupone una gran dosis de moralidad en el contribuyente, si es éste el que ha de proporcionar los datos que han de servir para la estimación de la base imponible, hipótesis con la que en realidad no se puede contar, como tampoco con el conocimiento detallado que sería preciso al funcionario si fuese éste el que tuviese que determinar la cuantía de la renta imponible de cada contribuyente. Y una valoración errónea de la renta imponible puede ser mucho más grave para el contribuyente en el caso de un impuesto único que no en uno de los impuestos miembros de un sistema tributario. Y cuanto mayor sea la cantidad que se exija por el tributo, tanto más se incita a la defraudación.

En segundo lugar, el impuesto único sobre la renta se considerará más gravoso para el contribuyente por exigírsele a éste de una vez el pago de una cantidad proporcionalmente mayor que la que se pagaría en varias veces si existiese la pluralidad de impuestos. La sensación de desagrado aneja al pago de todo impuesto aumenta, como es natural, cuanto mayor sea la suma que haya que pagar cada vez. A la mayor molestia del contribuyente, a quien dada la pluralidad de impuestos se le exigen múltiples pequeños pagos, hay que contraponer la incomodidad de tener que efectuar uno o pocos pagos de mayor cuantía cada uno de ellos. Es posible que en el porvenir aumente el patriotismo, la ilustración y el sentido de la comunidad de los contribuyentes, con lo que se posibilitaría la exacción del impuesto único; pero en la actualidad no se pueden dejar de tener en cuenta el carácter e instintos del contribuyente si el Estado ha de obtener los medios necesarios para poder satisfacer sus necesidades.

En tercer lugar, para medir la cuantía del gravamen tributario hay que tener en cuenta distintos puntos de vista que no pueden ser atendidos por un impuesto único sobre la renta. Con tal impuesto habría dificultades insuperables para tener en cuenta las distintas fuentes de donde emana la renta imponible.

Si según esto es imprescindible en la situación presente la pluralidad de impuestos, tal pluralidad no puede tener el mismo carácter que tenía antiguamente. Antes, la coexistencia de numerosos impuestos, sin obedecer a sistema alguno, infringía los postulados de la justicia y de la economía nacional, puesto que solamente en atención a motivos financieros se gravaban aquellos objetos que eran fácilmente imposables y prometían ingresos sa-

neados. Hasta la época moderna no se ha intentado armonizar la pluralidad de impuestos con los principios supremos de la imposición, habida cuenta de los fines y problemas que han de ser resueltos. En lugar de la pluralidad de impuestos se intentó establecer un sistema tributario con el que se procurase en lo posible gravar a los contribuyentes con arreglo a su capacidad de prestación efectiva. Que los sistemas tributarios dejan hoy más o menos que desear; que el rápido crecimiento de los gastos del Estado, principalmente durante la guerra, ha ocasionado el establecimiento de nuevos impuestos apenas compatibles con los postulados de la imposición justa e igualitaria, no se puede negar; pero, no obstante, son indiscutibles los progresos realizados a este respecto en el transcurso de los cien últimos años.

8. La difusión del impuesto

§ 103. 1. *La difusión propiamente dicha.*— Por difusión del impuesto se entiende la transferencia de la carga tributaria que hace el pagador del tributo a otra persona en el tráfico económico privado. Esta transferencia puede efectuarse bien por lo que respecta a los tributos corrientes o bien por lo que respecta a tributos futuros. En este último caso la transferencia se efectúa capitalizando el importe del tributo, variando, en consecuencia, el precio de compra del objeto susceptible de dar un rendimiento, por ejemplo de un terreno.

La difusión del impuesto puede efectuarse en el tráfico en forma de traslación o en forma de regresión del impuesto. La *traslación del impuesto (Fortwälzung)* tiene lugar recargando el precio del artículo gravado; así, por ejemplo, en los impuestos indirectos el productor o traficante difunde el impuesto por él pagado elevando el precio del artículo en forma que en definitiva el pagador del impuesto es el consumidor de dicho artículo. La *regresión del impuesto (Rückwälzung)* tiene lugar reduciendo el precio del artículo gravado; así, por ejemplo, en el caso anteriormente citado de venta de un inmueble, el vendedor soportará definitivamente el impuesto si del precio de venta de ese inmueble se deduce el importe a que ascienda el impuesto capitalizado.

Se distinguen dos *clases de difusión: querida y no querida* por el legislador. La primera está basada en las relaciones técnicas. Éstas determinan al poder público a percibir determinados impuestos no directamente de aquellos que en definitiva deben so-

portarlos (destinatario del impuesto), sino de personas intermediarias, productor o comerciante de los objetos gravados, partiendo del supuesto de que tales intermediarios se indemnizarán de los compradores por las cantidades anticipadas elevando proporcionalmente el precio de los respectivos artículos. En este caso la difusión es el supuesto necesario para el éxito apetecido del impuesto. Por el contrario, se da la difusión no querida por el legislador cuando aquel que en definitiva debe soportar la carga del tributo logra desplazarla sobre otra persona por un proceso de carácter económico. Cuando no se da el fenómeno de la difusión querida o cuando se efectúa la difusión no querida por el legislador, se vulnera la voluntad de éste y por ese solo hecho un impuesto en sí justo puede convertirse en injusto. En su consecuencia, es función de la política tributaria establecer el tributo en tal forma que los impuestos indirectos se difundan real y efectivamente y que, por el contrario los impuestos directos se paguen en definitiva por aquellas personas a quienes deben gravar.

El dominio propio de la difusión querida es el de los impuestos de consumo, o los llamados impuestos indirectos. La imposibilidad de gravar directamente al consumo en la persona del consumidor obliga al legislador a percibirlo a modo de anticipo del productor o traficante, quienes a su vez se encargan de cobrar el impuesto al consumidor en forma de recargo en los precios. Pero se dan también casos de difusión querida en los llamados impuestos directos. Así ocurre, por ejemplo, cuando el Estado cobra directamente el impuesto sobre el interés del capital de los institutos encargados de satisfacer esos intereses sin perjuicio de facultar a éstos para cargar en cuenta el importe del impuesto al tenedor del título en cuestión. Así ocurre también cuando el patrono paga el impuesto que corresponde al sueldo de sus obreros o empleados cargándose a éstos en cuenta. En cambio, se da la difusión no querida cuando, por ejemplo, un industrial incluye entre los gastos de explotación del negocio el importe del impuesto que le corresponde pagar por el ejercicio de su industria, o cuando el dueño de un edificio eleva el precio del arrendamiento en el importe de la contribución territorial. Por el contrario, no es raro que en los impuestos de consumo no se efectúe el proceso de difusión a que aspira el legislador. En determinadas circunstancias el productor de un artículo gravado puede verse obligado a soportar en todo o en parte el impuesto, principalmente en caso de elevación de éste, por temor de que no procediendo así se reduzca el consumo, con lo cual podría resultar más perjudicado. Procurará en todo caso no perjudicarse en sus intereses, bien sea produciendo en condiciones más económicas, o bien produciendo artículos de peor calidad.

§ 104. Es muy difícil resolver la cuestión de hasta qué punto la realidad de la vida se armoniza con los supuestos de que parte el legislador al respecto que examinamos. Mientras los antiguos escritores suponen que el proceso de difusión se da en la mayor parte de los impuestos, de cuyo hecho se prometen una justa distribución de impuestos que originariamente se distribuyeron injustamente, los escritores modernos no ponen en tela de juicio el proceso de la difusión, pero estiman que este proceso es análogo al de la lucha del precio en el mercado y, en su consecuencia, no es extraño que sea causa de una desfavorable distribución de la carga tributaria, por lo cual formulan el postulado de que la administración financiera debe examinar antes de establecer un impuesto las posibilidades que ofrece el fenómeno de la difusión. Ciertamente hay que admitir que en determinadas circunstancias los fenómenos de la difusión pueden tener como consecuencia la mejor distribución de impuestos desigualmente establecidos, principalmente en aquellos casos en los cuales es permitido esperar una nivelación de las ganancias en el libre tráfico económico privado, por la ampliación o restricción de la oferta y la demanda y el influjo consiguiente sobre los precios. Si el impuesto no corresponde a las ganancias efectivas se manifestará en el tráfico la aspiración a establecer una distribución más justa por fenómenos de tráfico que tiendan precisamente a la nivelación de las ganancias. Pero esto presupone, como acabamos de observar, una concurrencia realmente libre, esto es, una igualdad de fuerzas; la posibilidad de ampliar o restringir en todo tiempo los negocios de la empresa en cuestión en armonía con las oscilaciones de las ganancias, y, en fin, la posibilidad de afectar nuevos capitales y trabajo a la empresa de referencia o la de colocarlos en empresas de otro género. La antigua teoría aceptaba todos estos supuestos de un modo demasiado optimista, pero las relaciones efectivas no justifican tal optimismo. Los productores con capital fijo o que solamente es apto para determinados fines, o aquellos cuyos productos se sustituyen fácilmente por otros análogos o de los cuales se puede prescindir, se hallan en una situación difícil por lo que respecta al fenómeno de la traslación del impuesto. Y respecto a la regresión del impuesto se da el caso contrario; será tanto más fácil y más perfecta cuanto más sensible sea la demanda a la elevación de precios, cuanto más fácil sea la sustitución de la mercancía que satisface una necesidad por otra, o cuando se pueda prescindir de satisfacer esta necesidad.

En algunos impuestos de producto puede efectuarse el fe-

nómeno de la regresión del impuesto en forma que el pertinente proceso de tráfico conduzca a una definitiva disminución de valor. De todo lo cual se desprende que en gran número de casos la difusión actuará en el sentido de una mayor desigualdad en la distribución de la carga tributaria. Muchas veces en la lucha por la concurrencia los más débiles económicamente no sólo no podrán difundir impuestos desigualmente establecidos, sino que además tendrán que soportar los impuestos que debieran recaer sobre otras personas. Con seguridad solamente se deduce de estas consideraciones que no puede garantizarse que el proceso de la difusión corrija siempre los defectos de las desigualdades en la distribución de los gravámenes, de donde se desprende la imperiosa necesidad de que la administración financiera establezca desde el principio el impuesto en forma que armonice con los postulados de la justicia y de la economía nacional. Ciertamente que ni aun así se impedirá siempre la difusión no querida, y cuanto más elevados sean los impuestos, tanto mayor será la aspiración del contribuyente a reducir su carga de gravamen difundiendo ésta ya por sí solo o ya mediante acuerdos o convenios con otros interesados.

La cuestión de la difusión es justamente, en primer término, una cuestión de poder. Todo el mundo intenta transferir a otro la carga del tributo cuando tiene la posibilidad de hacerlo. En tiempos de impuestos elevados y en que está en baja el valor del dinero; en tiempos en que existe el peligro de tener que restringir el tenor de vida, todo el mundo calcula su renta, no por el importe total a que ésta ascienda, sino por lo que le reste después de pagar los tributos. El temor de verse obligado a reducir el tenor de vida conduce no sólo a la ocultación o defraudación del tributo, sino también a la aspiración de difundir éste. Ciertamente en la situación actual determinados círculos o clases de población no pueden ver realizada esta aspiración; así les ocurre, por ejemplo, a los funcionarios públicos con sueldos fijos, a los acreedores por títulos de interés fijo, a los empresarios y propietarios de inmuebles cuya libertad de disposición se restringe por medidas coactivas; en cambio, podrán llegar a realizar esa aspiración, aunque en medida variable, los agricultores y buena parte de los empresarios que libremente pueden elevar los precios, así como los obreros organizados que puedan aumentar sus salarios o jornales.

No puede desconocerse, por otra parte, el hecho de que, según hemos indicado, en determinadas circunstancias, no se da

la difusión querida por el legislador. Principalmente pueden recaer en definitiva sobre el productor los impuestos que gravan artículos que no son de primera necesidad y de los cuales se puede prescindir. Pero la legislación puede facilitar el proceso de la difusión querida por los procedimientos empleados para liquidar y recaudar el impuesto. Cuanto más se aleja la recaudación del impuesto del acto de consumo del artículo gravado, tanto más próxima será la posibilidad de alteraciones y el peligro de que la difusión se realice de un modo defectuoso; por el contrario, cuanto más se acerque el momento de la recaudación al del consumo, tanto mayor será la probabilidad de la adecuada difusión. No se excluye, por último, el caso de que el productor o traficante, principalmente cuando dominan el mercado, utilicen las elevaciones del impuesto para exigir, a pretexto de la difusión del impuesto, mayores precios que los que justificaría dicho aumento de gravamen.

§ 105. 2. *La lucha para evitar que se eluda el pago del impuesto.* Prescindiendo de la difusión del impuesto en sentido estricto hay otros procesos y manipulaciones por los cuales algunas personas o clases logran eludir la carga del tributo.

Este efecto puede lograrse por diversos procedimientos. En primer lugar, ciertas clases de personas pueden tener la posibilidad de procurarse, por relaciones jurídicas o de hecho, privilegios tributarios manifiestos o encubiertos en forma que los demás contribuyentes tendrán que soportar una carga más elevada. En segundo lugar, algunas personas se liberan total o parcialmente del pago del tributo de un modo ilegal, bien sea por medio de declaraciones falsas, por ocultación de elementos que sirvan a la determinación de la base imponible, por el contrabando, por el soborno, etc. En todos estos casos se descarga ilegalmente un contribuyente desplazando la carga sobre los demás. En último término, tales sustracciones fraudulentas no lesionan los intereses del Estado, que en todo caso procurará obtener las sumas que necesite, sino que más bien constituye una injusticia que afecta a los demás contribuyentes, los cuales tendrán que aportar en una u otra forma esas cantidades defraudadas. Ciertamente que la moderna constitución económica favorece tales ocultaciones y defraudaciones, puesto que la heterogeneidad de la renta y la movilidad de los capitales imposibilita al Estado conocer de un modo exacto y preciso la cuantía de la capacidad tributaria.

La tercera forma de evasión del tributo, que es la única apetezible, es la llamada *remoción o transformación del impuesto*. Con-

siste en que el pagador del impuesto se resarce en todo o en parte de la carga de gravamen alterando las condiciones de producción del objeto gravado. En este caso la carga tributaria constituye un aliciente para mejorar las condiciones de explotación del negocio a fin de poder satisfacer el impuesto sin afectar a la renta que hasta entonces se percibía de tal explotación. Esta difusión puede lograrse mejorando o aumentando la producción con igual gasto de capital y de trabajo, o bien reduciendo los gastos de producción sin reducir la cuantía y calidad del producto. Sirven principalmente de ejemplo a este respecto aquellos impuestos de consumo que se perciben del productor en atención a la materia prima o a los procedimientos de fabricación, como ocurría antes con el impuesto sobre el alcohol o el azúcar y como ocurre aún hoy en muchos casos con el impuesto sobre la cerveza. El productor logra muchas veces, empleando aparatos y máquinas más perfeccionados, fabricar mayor cantidad que la que estima el poder público, con lo cual una parte de la producción queda exenta del tributo. O lo que es lo mismo, se disminuye el impuesto en la relación de la cuantía producida en régimen de exención. Tal difusión beneficia indudablemente a la economía nacional, y gozan principalmente de tal beneficio los consumidores del artículo en cuestión. Pero por lo que respecta a esta difusión, los productores no se hallan en igualdad de situación unos con otros. El supuesto para la difusión en los casos a que nos venimos refiriendo es que el pagador del impuesto disponga de un capital para procurarse aparatos más perfeccionados, mejores materias primas, etc., en forma que en general es más fácil esta difusión del impuesto para los productores de mayor capacidad económica, con lo cual la situación de los que no están en ese caso se empeora cuando por exigencias de la competencia tienen que vender sus productos a los menores precios a que los venden las grandes empresas.

Véase a este respecto lo que más adelante decimos al tratar del impuesto sobre el alcohol y la cerveza. Para atenuar esa situación de desigualdad en que pueden encontrarse los productores se recomienda, al menos en los impuestos de consumos, basar éstos no en la materia prima o en el artículo medio elaborado, sino en el artículo ya elaborado, y establecer una cuota o tarifa de gravamen variable y de menor cuantía para las pequeñas explotaciones.

Bibliografía. — *Prince-Smith*, «Die Abwälzung», Berlín, 1886. — *A. Held*, «Zur Lehre von der Ueberwälzung der Steuern», Z. f. Staatsw., 1886. — *J. Kaizl*, «Die Lehre von der Ueberwälzung der Steuern», Leipzig, 1882. — *V. Falck*, «Kritische Rückblicke auf die Entwicklung der

Steuerüberwälzungslehre seit A. Smith», Dorp, 1882. — G. Schanz, «Zur Frage der Ueberwälzung indirekter Verbrauchssteuern», Schmollers Jahrbuch, 1882. — Pantaleoni, «Teoria della traslazione dei tributi», Roma, 1882. — J. Laspeyres, «Statistische Untersuchungen zur Frage der Steuerüberwälzung», Finz. Arch., año XVIII. — Vignali, «La riscossione delle imposte dirette in Italia», dos tomos, Milán, 1912.

9. Clasificación de los impuestos

§ 106. 1. *Impuestos en especie y en dinero.* — En la época de la economía natural, a falta de dinero, no sólo le parecía al contribuyente menos gravoso liquidar su deuda con el Estado cediéndole a éste una parte de sus bienes o mercancías, sino que también el Estado podía fácilmente realizar tales bienes. Pero este modo de percibir las exacciones, que naturalmente implica una nueva fuente de desigualdad de gravamen, solamente podía ser soportable cuando las relaciones eran limitadas y sencillas y cuando faltaba una administración contable del presupuesto del Estado. A medida que se extiende la economía monetaria, que se regula el presupuesto del Estado y aumentan los gastos públicos desaparecen poco a poco las exacciones en especie. El que tengan aún importancia en las colonias que están al comienzo de su desarrollo, se explica por ese hecho.

Así, por ejemplo, en el Africa Oriental alemana el derecho protector por cada elefante en ese territorio es de 100 marcos o de un diente de elefante. Véase B. v. König, «Die Finanzen der deutschen Schutzgebiete», Berlín, 1901. — Jacobi, «Die Besteuerung der Eingeborenen in den Kolonien der verschiedenen Länder», Berlín, 1902.

§ 107. 2. *Impuestos ordinarios y extraordinarios.* — Entendemos por impuestos extraordinarios aquellos que solamente se perciben en circunstancias especiales, irregulares y transitorias para satisfacer las necesidades públicas; y por impuestos ordinarios los que se perciben en circunstancias normales, corrientes y duraderas. En su origen todo el sistema impositivo se basa en los impuestos extraordinarios. El impuesto aparece primeramente como un socorro o ayuda en época de penuria o necesidad, como un ingreso extraordinario para satisfacer necesidades especiales, principalmente para la guerra. La falta de impuestos regulares y periódicos se explica fácilmente, en los primitivos períodos de la historia, por las relaciones económicas y políticas, por la pe-

queña masa de necesidades comunes y públicas, que por lo general podían satisfacerse con los ingresos privados del príncipe o monarca, por el predominio de la economía natural, por la falta de planes financieros, etc. Hasta en la época moderna conservaron los impuestos en Alemania, aun allí donde con el transcurso del tiempo se habían consolidado, el carácter de ayuda extraordinaria, dominando la idea de que el régimen tributario podría y debería ser superfluo con un buen gobierno. Pero poco a poco se desarrollan y consolidan los impuestos permanentes, partiendo primeramente este movimiento de las ciudades. A medida que la evolución histórica se aproxima a la actualidad va adquiriendo mayor importancia el régimen de la economía tributaria.

Por consiguiente, no puede hoy formularse en serio la cuestión de si los impuestos han de ser ingresos ordinarios o extraordinarios. En cambio, puede plantearse el problema de si deberá también apelarse a los impuestos para satisfacer una necesidad extraordinaria del Estado, esto es, para cubrir gastos no periódicos. Un gravamen extraordinario puede tener lugar, o bien elevando en una cuantía extraordinaria un tributo previamente existente, o bien estableciendo de un modo transitorio tributos especiales. En la práctica se planteará tal caso principalmente cuando se trate de satisfacer los gastos para fines militares, en caso de guerra, de contribuciones o indemnizaciones de guerra, y en casos de penuria del Estado. Por lo general, tales necesidades se satisfacen acudiendo al empréstito; pero en tanto exista la posibilidad de satisfacerlas por medio del impuesto sin grave quebranto del contribuyente se apelará a esa fuente de ingresos. La consideración de las generaciones futuras que quedan gravadas permanentemente por la emisión de un empréstito y a las cuales se les limita la posibilidad de apelar al crédito, obliga a que cada época satisfaga en lo posible los gastos que en la misma se originen.

§ 108. 3. *Contribuciones y gabelas.* (Schätzungen und Auflagen) (1). — Con estos nombres se conocían antes los impuestos que hoy se llaman por muchos directos e indirectos. Las

(1) Estos términos alemanes no se pueden traducir exactamente al castellano. La explicación que sigue en el texto, indica el concepto dado por el autor a esas expresiones. El término genérico de ingresos de derecho público — *Abgaben* — lo traducimos, en general, por exacciones; y empleamos simultáneamente el término específico de impuesto, tributo o contribución, para traducir la palabra *Steuer*, que es la que el autor emplea para expresar la idea que nosotros enunciamos con esas palabras. Quizá fuese más propio dar al término tributo un carácter más general y diferenciar el impuesto de la contribución para indicar con este

Schätzungen, contribuciones, impuestos directos, son aquellos impuestos que gravan a personas concretamente determinadas a base de una estimación oficial de su renta o patrimonio; las *Auflagen*, gabelas, son aquellos impuestos que se perciben en atención al consumo o el gasto de una persona. Los primeros gravan, pues, de un modo directo la capacidad de prestación del contribuyente; los segundos, de un modo indirecto. Los primeros gravan al contribuyente en una cuantía previamente conocida y determinada; los segundos, por el contrario, no precisan previamente la cuantía a que asciende el impuesto que ha de ser satisfecho por cada contribuyente, puesto que la base de percepción del tributo varía constantemente en atención al gasto incontrolable que se manifiesta en los actos del contribuyente y en los empleos que éste dé a su patrimonio.

§ 109. 4. *Impuestos directos e indirectos*. — La clasificación de los impuestos en directos e indirectos se hace teniendo en cuenta diversos puntos de vista.

Esta distinción se basa en el *modo de recaudación* del tributo para aquellos autores que tienen fundamentalmente en cuenta la evolución histórica del tributo y el sentido literal de las palabras.

Según ellos, son impuestos directos los que se pagan por aquellas personas que según la ley están obligadas a soportar la carga del tributo. En este caso el pagador y el llevador del tributo, y naturalmente el sujeto tributario, son una y la misma persona. Impuestos indirectos, por el contrario, son aquellos que no percibe el Estado de un modo inmediato de las personas a quienes en definitiva deben gravar, sino que los percibe — por motivos técnico-tributarios — de una persona intermedia que a su vez queda facultada para difundir o trasladar dicho impuesto a aquellas personas que en el ánimo del legislador deben soportar en definitiva la carga. El llevador y el pagador del tributo son en este caso distintas personas. Como acabamos de indicar, esta distinción es la más adecuada al sentido literal de la palabra y es la que nosotros adoptamos en esta obra. Es también el criterio dominante en la ciencia alemana.

último término la idea del impuesto sancionado por las Cámaras. Ahora bien, el autor emplea con preferencia para expresar la idea de impuesto la palabra *Steuer*, que etimológicamente tiene un sentido análogo a las palabras *adjutorius*, *subsidiium* del latín medieval, mientras que la palabra alemana más adecuada etimológicamente para expresar esa idea es la de *Auflage*, *impositio*, *injo*, *impuesto*. La palabra alemana *Abgabe* equivale etimológicamente al *tributum*, *contribution*, *contribución*. El término *Schätzungen* es más restringido; indica una clase determinada de impuestos, como se dice en el texto. — (N. DEL T.)

§ 110. Según otro criterio de distinción, que ya aparece en la época de la fisiocracia y que desde fines del siglo XVIII domina en la práctica administrativa francesa, pertenecen al grupo de los impuestos directos aquellos que se perciben en atención a hechos fijos, determinables de antemano (tales como la personalidad, la adquisición, la propiedad, la renta, etc.) y que, por tanto, pueden recaudarse según catastros permanentes. Impuestos indirectos son aquellos que se enlazan a hechos variables, más o menos casuales y que, por tanto, no se pueden determinar de antemano (tales como hechos o acciones, acontecimientos, fenómenos, etc.) y que una vez acaecidos dan lugar a la percepción del impuesto según tarifa. Por esta razón se ha llamado también a los impuestos directos *impuestos de catastro* y a los indirectos *impuestos de tarifa o tarifados*. Esta distinción, basada en el procedimiento técnico-administrativo de estimación y percepción del tributo domina esencialmente en la práctica financiera.

La diferencia entre las dos concepciones examinadas se manifiesta prácticamente en el hecho de que, por ejemplo, según el primer criterio de clasificación los impuestos sobre herencias, sobre viviendas y sobre perros serían impuestos directos, siendo impuestos indirectos en atención al segundo criterio de clasificación. Por lo demás, esta distinción es arbitraria y no siempre es clara. Muchos impuestos que la práctica señala invariablemente como impuestos indirectos se liquidan y establecen por procedimientos análogos al catastro, como ocurre, por ejemplo, con el impuesto sobre la cerveza, el alcohol, el azúcar y otros, aunque en tales catastros no se haga constar el nombre de los destinatarios del impuesto, sino el de los pagadores, productores o traficantes.

§ 111. Un tercer criterio de división se basa en la antigua diferenciación de las contribuciones y gabelas a que anteriormente nos referimos. Según este criterio son impuestos directos aquellos que se basan en la *adquisición del patrimonio*; impuestos indirectos, los que se basan en el *consumo del patrimonio*. Esta diferenciación se ha elaborado más en detalle en la actualidad; se ha procurado profundizar más en su sentido y justificación y se ha puesto en conexión con la teoría general de la imposición basada en la capacidad de prestación. Teniendo en cuenta estas consideraciones, se llaman impuestos directos aquellos que tienden a gravar de un modo directo e inmediato la capacidad de prestación, es decir, la renta, el patrimonio, los productos; e impuestos indirectos, aquellos que gravan el gasto y el empleo de los patrimonios que se toman como signos o medida de la capacidad de prestación.

Según este criterio, la mayor parte de los impuestos suntuarios, por ejemplo, tales como el impuesto sobre criados, carruajes de lujo, perros, etc., son impuestos indirectos, aunque se perciben directamente de aquellas personas a quienes en definitiva deben gravar, lo que explica que se hable de impuestos directos indirectamente percibidos. *Schäffle* estima como impuestos directos aquellos que están destinados a gravar la energía tributaria media del contribuyente, siendo los indirectos aquellos que en cada caso individualizan la capacidad de prestación. En tal sentido los impuestos indirectos se basan en hechos o actos aislados de consumo, adquisición o ahorro; y considera como impuestos indirectos, además de los impuestos sobre el consumo, los impuestos suntuarios, los impuestos sobre herencias y los demás impuestos sobre el tráfico patrimonial. Pero tal criterio de distinción no está en conexión alguna con la esencia y naturaleza del impuesto.

§ 112. 5. *Impuestos de cupo y de cuota.* — Con el sistema de reparto o de cupo el poder público determina la cantidad total que ha de ser percibida por el impuesto en cuestión, la cual se distribuye del modo establecido por la ley entre los distintos sujetos y objetos sometidos a la tributación. Se determina aquí, pues, previamente la suma total que ha de rendir el tributo y la medida de distribución de la carga, y el importe a que ésta ha de ascender en cada caso se fija dividiendo el rendimiento total por el número de contribuyentes. Hay también impuestos de reparto en los cuales se establece previamente el total rendimiento, pero éste se distribuye según ciertos puntos de vista entre determinados distritos o grupos de contribuyentes y, luego, la cantidad que cada uno de ellos ha de satisfacer se determina por funcionarios o gremios de contribuyentes en atención a la mayor o menor capacidad de prestación de estos. Los impuestos de reparto o cupo son ordinariamente impuestos *de contingente*, esto es, impuestos cuyo rendimiento total se establece para largos períodos de tiempo, y adquieren fácilmente el carácter de una carga real cuando la cuota o tipo de gravamen es invariable. Se entiende por impuestos de cuota aquellos en los cuales sólo se establece previamente la cuota de gravamen por unidad tributaria en forma que el rendimiento total del impuesto solamente se puede determinar después de conocerse el número y cuantía de los objetos y sujetos sometidos al gravamen en cuestión. Claro es que también en estos impuestos de cuota se puede determinar de antemano, al menos por aproximación, el rendimiento total de los mismos, a fin de acomodarlos a las necesidades del Estado, lo que se puede lograr elevando o reduciendo en cada caso la cuota o tipo de gravamen.

Los impuestos de cuota serán de aplicación tanto más fácil cuanto más exacta y rigurosamente se pueda determinar de antemano la base de gravamen, cuanto más deseable sea evitar toda posible arbitrariedad en la percepción del tributo, y la centralización del mismo. Los impuestos de reparto o de cupo tienen la ventaja de que facilitan el orden en la administración financiera por el hecho de contar de antemano con rendimientos fijos, si bien se dan en éstos pequeñas oscilaciones por los fallidos inevitables.

Propiamente esta distinción de impuestos de reparto y de cuota no es aplicable más que a los impuestos directos; los indirectos son la mayor parte de las veces impuestos de cuota, aunque a veces también sea posible su reparto. La evolución marcha cada vez más en el sentido de convertir los impuestos de reparto en impuestos de cuota. Impuestos de reparto fueron, por ejemplo, el impuesto territorial en Prusia y España, la contribución territorial, la personal y mobiliaria y el impuesto de puertas y ventanas en Francia.

§ 113. 6. *Impuestos subjetivos y objetivos.* (*Impuestos personales y reales.*) — Todo impuesto es impuesto subjetivo en cuanto su carga se satisface y en definitiva se soporta por una persona o sujeto de derecho. Cuando se habla de impuestos subjetivos, en oposición a los objetivos, no se quiere indicar con ello que los últimos son impuestos que gravan a un objeto independientemente de la persona que lo posea, sino que solamente se quiere decir que la base de gravamen la constituye en ese caso una determinada fuente de productos, o que el impuesto se establece en atención a ciertos signos externos, sin tener en cuenta la participación individual del sujeto económico en la cuantía del producto, ni la situación económica general del sujeto obligado al pago del impuesto. A medida que se logre que los impuestos de producto, que por lo general se llaman también impuestos objetivos, se aproximen a la capacidad de prestación subjetiva, se aproximarán también a los llamados impuestos subjetivos, cuyo tipo, según la opinión corriente, es el impuesto general sobre la renta.

§ 114. Hay que tratar, por último, de la agrupación sistemática de los impuestos, esto es, de establecer una división de los mismos en atención a su naturaleza intrínseca. Tal criterio nos parece el más importante, y sería el mejor si con ello se eliminase poco a poco la división prácticamente corriente de los impuestos en directos e indirectos o de catastro y tarifa, división ésta que ofrece serios reparos por abarcar en un mismo grupo

elementos irreconciliables entre sí, y porque la igualdad del nombre despierta la idea de que en cada grupo de estos impuestos se incluyen los impuestos de análoga o semejante naturaleza interna. Se utiliza el distintivo de impuestos directos e indirectos simplemente en atención a la forma de percepción de los mismos, y en lo demás se diferencian unos impuestos de otros en atención a su naturaleza intrínseca. En su consecuencia, en esta obra clasificamos y tratamos de los impuestos conforme al siguiente esquema:

- 1.º Impuestos de producto: contribución territorial de rústica y urbana, contribución industrial, impuesto sobre los intereses del capital y sobre el producto del trabajo.
- 2.º Impuestos sobre la renta: impuestos personales, impuesto de clases, impuesto general sobre la renta.
- 3.º Impuestos sobre el patrimonio.
- 4.º Impuestos especiales sobre la renta y el patrimonio.
- 5.º Impuestos de tráfico patrimonial: impuestos de tráfico del patrimonio inmobiliario, impuestos de tráfico del patrimonio mobiliario, impuesto sobre herencias y sus substitutivos.
- 6.º Impuestos sobre el gasto: impuestos de consumo, impuestos sobre el gasto en sentido estricto, derechos aduaneros.

Bibliografía. — Véase § 91 y también, más especialmente, los §§ 110 y siguientes. — *Fr. J. Neumann*, «Die Unterscheidung zwischen direkten und indirekten Steuern» (Schmöllers Jahrb., 1882). — *A. Berner*, «Die indirekten Steuern und der Steuerbegriff», en los *Ann. d. D. R.*, 1905. — Además para el § 113: *M. v. Heckel*, artículo «Quotitätsteuer» y «Reparationssteuer» en el *Handw. d. Staatsw.*, tomo IV. — *Al § 114: W. Vocke*, «Steuerobjekt und Realsteuer» (*Finanz. Arch.*, 1892).

10. Liquidación y recaudación de los impuestos

§ 115. *De la liquidación del impuesto.* — Es función de la administración velar por la ejecución de los preceptos legales relativos a la obligación de satisfacer los tributos. Y la primera atribución a este respecto consiste en liquidar el impuesto, es decir, en aplicar a cada caso concreto los preceptos legales relativos al sujeto, objeto, unidad del impuesto y tipo de gravamen.

La determinación del *objeto tributario*, que por lo general da nombre al impuesto, es, la mayor parte de las veces, tanto más difícil cuanto más complicadas sean las relaciones económicas de propiedad y adquisición y cuanto más se aspire a acomodar

el impuesto a la concreta capacidad de prestación del contribuyente. En épocas anteriores, en que esas relaciones económicas eran más sencillas y la técnica fiscal estaba poco desarrollada, bastaba apelar a objetos y unidades de gravamen elementales, tales como el número de cabezas o de familias, la extensión de los terrenos, el número y peso de las mercancías que pasan por las aduanas, etc.; hoy, en cambio, se apetece una especialización del objeto tributario cada vez mayor y que cada vez se armonice más con la capacidad de prestación, y no sólo por lo que se refiere a los impuestos sobre la renta y sobre el producto, sino también por lo que afecta a los impuestos sobre el consumo.

§ 116. Además, la legislación no sólo ha de indicar el *sujeto tributario*, esto es, la persona que legalmente está obligada al pago del tributo, sino también hasta qué punto ha de facilitar el propio contribuyente a la administración las tareas de ésta para liquidar el impuesto. La colaboración del contribuyente en la liquidación del impuesto que es imprescindible, principalmente en los impuestos sobre la renta, sobre el patrimonio y en algunos impuestos de producto, tiene lugar en forma de *declaraciones del contribuyente* sobre la cuantía de la renta, del patrimonio o del producto, o en fin, sobre hechos que puedan servir de base a la liquidación en cuestión. El avalúo de las bases impositivas por parte de la administración tendrá siempre gran importancia, pero no bastará por sí sólo en la mayor parte de los casos. Frente al reproche que se formula al procedimiento de las declaraciones por el contribuyente de que para muchos de estos es difícil, cuando no imposible, precisar el importe de su renta anual, hay que tener en cuenta que al menos las clases más acomodadas están en situación de poder indicar la cuantía de su renta, con un poco de buena voluntad, y que por lo que respecta a los pequeños agricultores e industriales no se trata de precisar al céntimo su renta sino dentro de unos límites de aproximación que permitan hacer aplicación de la escala de gravamen. No hace falta para ello que el contribuyente lleve en todo caso una perfecta teneduría de libros. Justamente para estas últimas clases sociales la obligación de declarar reporta gran utilidad a los propios interesados incitándoles a llevar una contabilidad ordenada que es cada vez más imprescindible al pequeño comerciante o agricultor.

Aneja a esa cuestión es la de determinar el carácter que se haya de dar a la obligación de la declaración del contribuyente; si ha de quedar abandonada a la conciencia individual o si, por el contrario, ha de constituir una obligación jurídica exigible por

sanciones legales. Es bien sabido que por el primer procedimiento no se logra la finalidad apetecida. La conciencia tributaria no ha llegado a adquirir el grado de sensibilidad preciso y la moral pública no la refuerza, pues ésta juzga las defraudaciones fiscales más benignamente que los delitos contra el patrimonio de los particulares. En su consecuencia, no se podrá prescindir de imponer esa obligación con carácter coactivo reforzada por castigos eficaces y por adecuadas medidas de control que a veces podrán extenderse incluso al examen de los libros y empresas del contribuyente. Una moderada consideración de las debilidades de los hombres y una adecuada corrección por medio del control y de castigos eficaces dará resultados apetecibles y podrá educar la conciencia fiscal. La declaración sin control y sin sanción no tiene valor alguno. Pero la experiencia práctica nos enseña que no hay que ser demasiado optimistas a este respecto. Cada vez es mayor el convencimiento de que no son suficientes las multas o penas pecuniarias y en muchas leyes modernas se castiga con penas de privación de libertad y de los derechos civiles las infracciones graves de las leyes tributarias. El medio mejor de ejercer el control a posteriori es el establecimiento del impuesto general sobre la herencia.

Una medida reprochable desde el punto de vista ético, pero prácticamente recomendable, es el *perdón del tributo* o la *condonación* del mismo. Consiste en que el contribuyente que no ha declarado la renta o patrimonio imponible o ha silenciado los elementos para que la administración pueda determinar la base imponible se le perdone la multa o sanción en que haya incurrido o se le haga remisión de la cantidad que debió satisfacer, cuando nuevamente y en el plazo que la ley determine se someta a los preceptos que regulen el impuesto en cuestión.

La declaración del contribuyente o la estimación por los funcionarios de la administración se complementa, por lo general, por la colaboración de los órganos de la administración municipal o de ciertos funcionarios, como los notarios, que por las atribuciones de su cargo pueden suministrar informes sobre los elementos de la riqueza imponible del contribuyente. También se obliga a los patronos y otras personas particulares, modernamente a los establecimientos de crédito, a suministrar a la administración los datos que ésta requiera para la liquidación de determinados impuestos.

Contra los errores e ilegalidades que pueda cometer la administración al liquidar un impuesto puede el contribuyente

recurrir en alzada o queja ante el superior jerárquico o ante comisiones especiales para el caso y en determinadas circunstancias, incluso ante los tribunales ordinarios.

Es un hecho conocido la frecuencia con que en todo tiempo se repiten las declaraciones falsas, sea por desconocimiento de la ley, o intencionadamente. Para citar un solo ejemplo, mencionaremos el caso de Prusia, donde desde el año 1900 a 1908 se dieron 1.292.526 declaraciones relativas al impuesto sobre la renta, de las cuales tuvieron que rectificarse cada año el 24 por 100, descubriéndose una ocultación de 76 millones de marcos equivalente al 34 por 100 del rendimiento del impuesto.

Recientemente, la ocultación, al menos en Alemania, según la opinión general, ha aumentado extraordinariamente. Esto se explica, en primer término, por la cuantía de los tipos de gravamen, y en segundo lugar por el relajamiento de la moral que se observa en todo período revolucionario, y en último lugar por la repulsa de determinados elementos contra la situación política actual.

Como consecuencia de los impuestos de guerra y de la revolución política se nota en Alemania desde que finalizó la guerra una extraordinaria emigración de capitales que trata de impedirse por rigurosas medidas legales, que ciertamente no han tenido gran éxito. La legislación sobre la huida de capitales se dirige contra la persona del contribuyente y trata de impedir que éste eluda el pago del impuesto cambiando de domicilio. La ley contra la emigración de capitales inspecciona y vigila el tráfico de capitales con el extranjero.

En particular las leyes de 26 de julio de 1918 y 24 de junio de 1919 determinan que los alemanes que trasladen permanentemente su residencia al extranjero quedarán no obstante sometidos a los impuestos personales del imperio hasta que finalice el tercer año siguiente a aquel en que concluya la guerra con todas las grandes potencias, garantizando el pago de estos impuestos hasta la cuantía del 20 por 100 de éstos o del 50 por 100 en determinados casos. Podrá exigirse también esta garantía cuando los hechos justifiquen la presunción de que el contribuyente ocultará sus valores patrimoniales. Los pasaportes para viajar por el extranjero no podrán concederse sino previa aprobación de la administración financiera competente.

La ley contra la *huida de capitales* de 4 de julio de 1921 establece que los efectos y valores de todas clases — con algunas excepciones — solamente podrán enviarse al extranjero o importarse por la mediación de los Bancos. El Banco solamente intervendrá en negocios de esta especie cuando el comitente suscriba una declaración sobre el objeto del tráfico, y esta declaración se enviará a la administración de contribuciones competente. Por otra parte, los negocios del Banco se inspeccionarán por funcionarios especiales; los Bancos tendrán que comunicar anualmente a la administración los nombres de todos sus clientes. Para evitar la fundación de nuevos negocios bancarios por elementos que puedan

hacer una competencia desleal a este respecto, establece la ley que hasta el 31 de diciembre de 1924 solamente podrán dedicarse a los negocios de depósito perfecto o imperfecto aquellos Bancos que a la fecha del 12 de diciembre de 1919 hubieran cumplido determinadas obligaciones de inspección y control tributario. En efecto, ya la ordenanza de 24 de octubre de 1919 sometía a control el pago de los cupones de todos los valores nacionales. Se complementa esta legislación por la ordenanza de 15 de noviembre de 1918 y ley de 1.º de marzo de 1919 que se refiere al tráfico postal y telegráfico. Por último, la ley de 3 de enero de 1920 establece el derecho de incautación en beneficio del imperio del patrimonio ocultado a la tributación del impuesto de guerra sobre el aumento de valor patrimonial o del impuesto llamado del *Reichsnotopfer*.

§ 117. *La recaudación del impuesto.* — Existen diversos sistemas de *recaudación* de impuestos. Ésta, en efecto, puede efectuarse por el procedimiento del arriendo, por el del reparto o por propia administración.

El *arrendamiento* del tributo, que antes era frecuente, es en cierto modo necesario cuando la administración pública carece del personal competente y necesario. Hoy se rechaza en general, y con razón, este sistema, al menos por lo que se refiere a los impuestos directos. Pero es el procedimiento más barato de recaudación, puesto que sus productos son casi exclusivamente productos netos y puede dar rendimientos seguros en épocas normales, pero en cambio convierte la recaudación del impuesto, cuya finalidad debe consistir solamente en la satisfacción de las necesidades del Estado, en una industria ejercida por particulares. Contradice en consecuencia, la naturaleza del impuesto anejo al concepto del Estado. Las relaciones naturales y directas entre el Estado y el pagador del impuesto se interrumpen por la intervención de mediadores que al recaudar el impuesto persiguen un interés de lucro. La historia proporciona infinidad de casos de dureza y falta de consideración de los arrendatarios con los contribuyentes, del enriquecimiento de aquéllos a costa de éstos, de sus injusticias y parcialidades, del odio con que los perseguía la población. La historia de Rusia es rica en escenas horribles de motines y actos de venganza contra los arrendatarios de tributos. Los abusos de los arrendatarios del impuesto fueron también causa de la revolución francesa. Los reyes franceses, a causa del odio general contra los arrendatarios tenían que contar con el aplauso del pueblo aun en los casos de persecuciones injustas de aquéllos.

Como se ha dicho, por lo general, se rechaza en la actualidad el sistema del arriendo; pero se dan aún casos en que puede ser

aplicable. Así ocurre, por ejemplo, en aquellos impuestos cuya recaudación está íntimamente ligada a una explotación técnica, en los cuales, por consiguiente, no son directas e inmediatas las relaciones entre el Estado y el pagador del impuesto, como, por ejemplo, en los monopolios. Puede también recomendarse transitoriamente el arriendo de las aduanas y de los impuestos indirectos cuando se trata del establecimiento de tales impuestos en un Estado que no tiene una burocracia adecuada; y puede no ofrecer reparo alguno en los impuestos indirectos municipales. Pero aun en este caso el arrendamiento solamente es recomendable cuando pueda eliminarse todo proceder arbitrario por parte del arrendatario, cuando los impuestos se tarifen de un modo preciso y no requieran una amplia intromisión en la vida privada de los contribuyentes.

§ 118. Otro sistema de recaudación del tributo consiste en que su cobranza se efectúe por ciertas corporaciones o asociaciones públicas, quienes a su vez se encargan de distribuir la carga entre los diversos elementos que constituyen la agrupación percibiendo de cada uno de ellos la cantidad asignada. En este caso se habla del *sistema de reparto* o de cupo. Este sistema se armoniza con las épocas en que imperan relaciones sencillas, en que la administración financiera adolece de falta de experiencia, en que la técnica está poco desarrollada y el poder público no actúa plenamente. Así, por ejemplo, imperó este sistema en el antiguo imperio alemán, manifestándose en el llamado «derecho de subcolectación» de los estamentos. El que este sistema se haya aplicado durante largos períodos se explica no sólo por las deficiencias de la administración financiera, sino principalmente por el poder e influencia de los diversos estamentos políticos que logran eludir en lo posible la directa intervención del príncipe. En otros países en que el poder se centraliza fuertemente, como, por ejemplo, en Francia en la época de Colbert, el sistema de reparto se considera como un medio para contener la repulsión contra los impuestos del Estado, que recae así sobre los órganos mediadores en la cobranza de los mismos. El sistema de reparto es corriente también para las contribuciones de guerra, por motivos fáciles de comprender. El ejército vencedor impone al enemigo, a las provincias, ciudades, etc., la obligación de suministrarle una suma de dinero que esas provincias o ciudades se encargan de percibir a su vez de los habitantes. Pero la antigua forma de reparto no se armoniza con nuestra moderna constitución política, por donde solamente existe allí donde la naturaleza especial de

las federaciones o confederaciones de Estados hace que sea éste un medio cómodo de percepción del impuesto (en la forma llamada en Alemania de *contribuciones matriculares*).

Actualmente, el sistema corriente en la recaudación de los impuestos consiste en la *propia administración* por el Estado, esto es, en su recaudación por los funcionarios públicos. Es el sistema que mejor se armoniza con los principios de la división del trabajo, con los de la centralización y con el espíritu del Estado constitucional jurídico social. Se ha intentado también remunerar a los funcionarios, principalmente a los de categoría inferior, con una parte de las cantidades que perciban, a fin de elevar en lo posible los rendimientos del impuesto en cuestión. Pero en todo caso se hace necesario impedir por una parte los abusos de los funcionarios por medio de eficaces medidas de control, exigiéndoles fianzas, etc., y por otra, asegurar al contribuyente contra las injustificadas percepciones de los tributos. A veces, por motivos de conveniencia, se confía a los municipios, en vez de los funcionarios del Estado, la percepción de determinados impuestos. Las modernas leyes tributarias procuran asegurar la cobranza del impuesto obligando a aquellas personas, corporaciones, etc., que tengan que hacer algún pago sometido a gravamen, a retener el impuesto, descontándosele al receptor de esos ingresos (salarios, intereses) e ingresando su importe en las cajas públicas.

Los arrendamientos de tributos, incluso de los impuestos directos, eran frecuentes en el imperio romano, y en la época moderna, especialmente en Francia (*fermiers généraux*), y después en Italia, los Países Bajos, Rusia, España. Hasta hace poco tiempo se aplicaba aún este sistema en Turquía y Egipto. Aun era más frecuente este sistema, y sigue siéndolo, en la recaudación de los impuestos indirectos. En el siglo XVIII en Prusia y en otros Estados se hicieron ensayos para aplicar este sistema al monopolio del tabaco. El monopolio del tabaco, en efecto, estuvo arrendado en Italia desde 1865 al 1884 y lo está aún hoy en Portugal, en Turquía y otros Estados. Los impuestos indirectos comunales de puertas o consumos se arriendan con frecuencia en Francia, Italia y España.

Bibliografía.—*G. König*, «Die Meldeangabe bei Veranlagung der persönlichen Steuern» (Fin. Arch., 1885).—*K. Burkart*, «Zur sogenannten Meldeangabe» (Fin. Arch., 1886).—*Fr. Meisel*, «Das Strafrecht der österr. Einkommensteuer» (Fin. Arch., 1902).—*D. v. Bauer*, «Ueber Steuervergehen» (Fin. Arch., 1902).—*E. Bonnenberg*, «Das Strafverfahren in Zoll- und Steuersachen», 2.^a edición.—*H. Rauchberg*, «Steuererklärung und Steuerauflage der direkten Personalsteuern in Oesterreich», Viena, 1901.—*Meisel*, «Moral und Technik bei der Veranlagung der preussischen Einkommensteuern», Leipzig, 1911.