CAPÍTULO PRIMERO

Los impuestos de producto

1. Concepto y clasificación

§ 119. Cuando se quiere medir directamente la capacidad de prestación de una persona hay que tener en cuenta la renta total de esa persona o los distintos productos que la constituyen. Y la característica de los *impuestos de producto* consiste en que en ellos no se toma como base de la capacidad de prestación la renta de la persona considerada como totalidad, sino los productos parciales que constituyen la renta de dicha persona.

Por consiguiente, para que los impuestos de producto graven íntegramente a una persona, tienen que establecerse sobre todos y cada uno de los productos que constituyen la renta. Ahora bien, solamente son susceptibles de dar producto las explotaciones agrícolas, las empresas comerciales e industriales, la posesión de edificios y capitales y la valoración del trabajo corporal y espiritual, por lo que un sistema completo de imposición sobre el producto comprenderá impuestos que graven las fuentes mencionadas. Se procura gravar íntegramente la capacidad de prestación, gravando todos los productos en la persona que los percibe, sin perjuicio de que la práctica diferencie unos productos de otros por distintos procedimientos, según las conveniencias. Por lo general, en los países en que existe un *sistema completo de imposición sobre el producto* consta este sistema de cinco miembros, a saber: la *contribución territorial de rústica*, la *territorial de urbana*, la *contribución industrial*, el *impuesto sobre utilidades del capital* y el *impuesto sobre rendimientos o productos del trabajo personal*. Pero, como acabamos de decir, en algunos Estados, por motivos de conveniencia, se descompone el sistema en mayor número de elementos (y más raramente en menor número de elementos), diferenciando una fuente de productos en varios elementos, como, por ejemplo, el rendimiento del trabajo en sueldos y en salarios, que se gravan por distintos impuestos. Por el contrario, aunque más raramente, el sistema consta de un menor número de elementos cuando dos fuentes de producto análogas se gravan simultáneamente en una sola ley, como a veces ocurre con el producto

de la tierra cultivada y la dedicada a viviendas. Pero esto es accesorio; lo esencial es que se graven todos los productos que constituyen la renta. Si la imposición sobre el producto ha de tener en cuenta la diferencia entre los productos fundados y los no fundados, se ha de establecer la discriminación del gravamen imponiendo mayor tipo a los primeros productos que a los segundos. Cuando los impuestos de producto se establecen a modo de impuestos complementarios del general sobre la renta, para diferenciar el gravamen de la renta fundada, suele faltar en el sistema el impuesto sobre los productos del trabajo, y a veces también, aunque no se justifique, el impuesto sobre el interés del capital.

Las *fuentes de gravamen* en los impuestos de producto la constituyen, en el ánimo del legislador, los ingresos que manan de una determinada fuente de adquisición. Para que estos impuestos actúen justamente deben gravar el *producto neto*, pues sólo esto es lo que percibe el contribuyente, ya que los gastos de explotación para la percepción de esos productos, y en su caso los intereses de las deudas que graven las respectivas fuentes, constituyen productos que perciben otras personas. Pero en la práctica se lucha con grandes dificultades técnicas para lograr esta finalidad, en forma que muchas veces se prescinde, en todo o en parte, de deducir los intereses de las deudas y demás gastos que aminoran los productos sometidos a gravamen.

Sujeto de gravamen es el propietario o poseedor que percibe el producto; *objeto de gravamen* es o el producto mismo o el factor de producción que le sirve de base.

Estos impuestos son fundamentalmente *impuestos reales u objetivos*; esto es, se enlazan a las fuentes del producto y a su importancia, sin tener en cuenta, o teniéndola superficialmente, la situación personal del receptor del producto gravado. Y cuanto más se tienen en cuenta las relaciones personales de estos contribuyentes, tanto más se aproximan estos impuestos a los impuestos propiamente personales o subjetivos.

La *liquidación* de estos impuestos se hace teniendo en cuenta la valoración administrativa o la declaración del contribuyente revisada por la administración. Es frecuente también que en lugar de tener en cuenta el producto efectivo del año a que el impuesto se refiera, se tenga en cuenta el término medio de los productos de dos o más años.

Alemania.— El sistema de impuestos de producto no existe ya en ningún Estado alemán. Pero hasta época muy reciente conservaron varios

Estados los impuestos de producto sobre los productos fundados a modo de impuestos complementarios del general sobre la renta; así en *Baviera* y *Wurtemberg* existía el impuesto territorial de rústica y urbana, la contribución industrial y el impuesto sobre las utilidades del capital. En otros Estados jamás existió un sistema completo de impuestos de producto; así en Prusia, donde hasta el año 1893 en que se cedieron a los municipios, sólo existían los impuestos territorial, de rústica y urbana y el industrial. Además de Baviera y Wurtemberg existían aún los impuestos de producto en varios Estados de Turingia y en las tres ciudades anseáticas; Sajonia tenía solamente la contribución de rústica; Oldemburgo la de rústica y urbana, lo mismo que Mecklemburgo-Strelitz y otros pequeños Estados. La ley imperial de 30 de marzo de 1920 sobre impuestos de los Estados — países — obliga a éstos a establecer impuestos sobre el patrimonio inmobiliario y sobre las explotaciones industriales, pero deja a los propios Estados la regulación de estos impuestos sin más limitación que la de que no han de tener el carácter de impuestos sobre la renta. La finalidad de este precepto consiste en que con estos impuestos superpuestos al que grava las utilidades del capital, que se reserva el imperio, se logre la diferenciación de gravámenes de la renta fundada, discriminación que no se tiene en cuenta en el impuesto general sobre la renta. Por consiguiente, los Estados donde no existan esos tres impuestos se verán obligados a establecerlos. Entre tanto, el establecimiento de un impuesto imperial sobre el patrimonio hace el papel de un segundo impuesto diferenciador de la renta fundada (1).

En *Francia* existía en esencia, hasta hace poco tiempo, el sistema de impuestos de producto elaborado en la época de la revolución, sistema que consistía en la contribución territorial de rústica y de urbana, la contribución personal y mobiliaria, el impuesto de puertas y ventanas, el impuesto de patentes (contribución industrial) y el impuesto sobre utilidades del patrimonio mobiliario. Nadie discutía la necesidad de reforma de estos antiguos impuestos, pero la aprobación de la reforma era en Francia extraordinariamente difícil. Después de grandes luchas se logra establecer el impuesto general sobre la renta, por ley de 15 de julio de 1914, con lo que por primera vez se rompe en Francia el sistema de la imposición en atención a los signos externos y caracteres objetivos.

(1) Esta ley de 30 de marzo de 1920 fué modificada por las de 23 de junio de 1923 y 23 de abril de 1925. Los Estados o países pueden ceder estos impuestos total o parcialmente a los municipios. Pero de nuevo los países se han visto obligados a apelar a esta fuente de ingresos. Así, en Prusia la contribución industrial sigue siendo impuesto municipal, pero ha apelado de nuevo a la contribución territorial, fundiendo en un solo impuesto el de rústica y urbana. Cuando esto ocurre permiten los países a los municipios la imposición de recargos de hasta el 100 por 100 y aun más, mediante autorización especial.

La cuestión de los impuestos de producto en Alemania puede decirse que no está definitivamente resuelta. puesto que depende fundamentalmente de la regulación definitiva de la relación financiera entre el *Reich* y los *Länder* (imperio y Estados o países). — (N. DEL T.)

Pero la guerra europea hizo que no se pusiera en vigor la mencionada ley hasta el 1.º de enero de 1916, experimentando después importantes modificaciones a consecuencia del aumento de los gastos del Estado. Ya en un proyecto presentado en 1907 por el entonces ministro de Hacienda, Caillaux, se proponía la sustitución de los antiguos impuestos de producto por el impuesto general sobre la renta descompuesta en sus diversos elementos. Se apeló a este proyecto cuando en la época de guerra se hizo imprescindible aumentar el rendimiento de los impuestos directos, aumento que no podía lograrse con los antiguos impuestos de producto por las defectuosas bases sobre que éstos se asentaban. Después de transformarse el impuesto territorial de rústica y de urbana y el impuesto sobre las utilidades del capital, por ley de 29 de marzo de 1914, se estableció por ley de 31 de julio de 1917 (modificada por ley del 25 de junio de 1920) (1) un sistema de *Impôts cédulaires sur les revenus*, que consta de los siguientes elementos: *Impôt sur les benefices industriels et commerciaux*, *impôt sur les benefices de l'exploitation agricole*, *impôt sur les traitements publics et privés, les indemnités et emoluments, les salaires, les pensions et les rentes viagères* y el *impôt sur les benefices des professions non commerciales*. Estos impuestos sustituyeron desde el 1.º de enero de 1918 a la contribución personal y mobiliaria, al impuesto de puertas y ventanas y a la contribución industrial.

Para más detalles consúltense los capítulos en que tratamos de los respectivos impuestos.

En España rige el sistema de la imposición de producto con los siguientes elementos: contribución territorial de rústica y urbana, industrial, impuesto sobre utilidades procedentes de trabajo personal, incluidos sueldos y salarios (tarifa 1.ª de utilidades) y del capital (tarifa 2.ª).

El proyecto de ley de impuestos sobre rentas y ganancias, de 17 de noviembre de 1926, publicado en la *Gaceta* del 18 de diciembre, aspira a suprimir los citados impuestos de producto más el de cédulas personales, y en su lugar establece esos mismos impuestos de producto con algunas variantes como impuestos parciales de la renta a los que se superpone el global sobre la renta total. Terminado el plazo de información pública se nombró una comisión dictaminadora y el Directorio no se ha decidido a estas fechas a implantar la reforma. No obstante de ella trataremos en el lugar oportuno.

Bibliografía. — F. J. Neumann, «Ertragssteuern oder persönliche Steuern», Friburgo, 1876.—Helfferich, «Die Reform der direkten Steuern», Z. Staats. W., 1873. — K. Burkart, «Die Reform der direkten Steuern etc.», en los Ann. d. D. R., 1874.—K. T. Eheberg, «Die Revision der direkten Steuern», Schmollers J., 1881.—W. v. Lesigang, «Die bisherigen Versuche zur Reform der direkten Steuern in Oesterreich», Fin. Archiv., año VI, 538. — G. Schanz, artículo sobre «Ertragssteuern», en el Handw.

(1) 30 de marzo de 1923 y 22 de marzo de 1924. — (N. DEL T.)

der Staatsw., 3.^a ed., t. III (1). — *A. Wagner*, «Die Reform der direkten Steuern in Preussen», *Finz. Archiv.*, 1893. — *V. Mataja*, «Die Reform der direkten Personalsteuern in Oesterreich», *Zeits. f. Volksw.*, 1892. — *M. Auspitz*, «Zur Reform der direkten Steuern in Oesterreich», *Zeitsch. f. Volksw.*, 1893. — *Myrbach*, «Die reform der direkten Steuern in Oesterreich», *Schmollers Jahrb.*, t. XXII. — *A. Koelle*, «Zur Entstehung der Ertrags- und Katastersteuern in den deutschen Staaten», *Finanz Archiv.*, año XVI. — *G. Schanz*, «Die Frage der Steuerréform in Bayern», I, año XVII. — Del mismo, «Das bayerische Ertragssteuersystem und seine Entwicklung», *ibíd.* — *K. T. Eheberg*, «Die Revision der Grund- und Haussteuer in Bayern», *Ann. d. D. R.*, 1902. — *J. Stechele*, «Die bayerische Steuerreform von 1899», Munich, 1906. — *T. Pistorius*, «Die württembergische Steuerreform», *Fin. Arch.*, año XXI. — *J. Meyer*, «Die Oldenburgische Finanzreform, etc.», *ibíd.*, año XXV. — *L. Giescke*, «Die Entwicklung der direkten Steuern in Elsass-Lothringen», *ibíd.*, año XVIII. — *K. Frey*, «Die Reform der veranlagten Steuern in Württemberg», Berlin, 1912. — *G. Schanz*, «Uebersicht über die zurzeit (1914) in den deutschen Bundesstaaten und Gemeinden geltenden direkten Steuersysteme», *Fin. Archiv.*, año XXXI. — *H. Selbach*, «Die Reform der direkten Steuern in Elsass-Lothringen», *Ann. d. D. R.*, 1913, 81. — *W. Löwenfeld*, «Zur Frage der Reform der direkten Steuern in Oesterreich», *Fin. Arch.*, año XXIX. — *A. Siebert*, «Die Entwicklung der direkten Besteuerung in den süddeutschen Bundesstaaten im letzten Jahrh.», *Z. Staats, W.*, año LXVIII. — *G. Strutz*, «Die Neuordnung der direkten Staatsteuern in Preussen», Berlin, 1912. — *F. Fellner*, «Die Reform der direkten Steuern in Ungarn», *Fin. Arch.*, año XXX. — *H. Smith*, «Die Steuerreform in Dänemark in 1911-12», *ibíd.* — *E. H. Vogel*, «Die direkten Steuern Frankreichs und ihre Reform», *Fin. Arch.*, año XXXII.

2. La contribución territorial de rústica

§ 120. La contribución territorial de rústica es un impuesto que grava el producto de la tierra cultivable. Sujeto del impuesto es el propietario o usufructuario permanente, ya cultive por sí el terreno, ya lo tenga dado en arrendamiento a otra persona. Por otra parte, en el sistema de impuestos de producto el arrendatario contribuirá independientemente por su renta, deducido el precio de arrendamiento, en forma, por lo general, de un impuesto especial sobre la renta, a saber, el impuesto sobre el producto del trabajo.

Es este impuesto el más antiguo de los impuestos de producto. Esto se explica por la mayor importancia que en siglos anteriores

(1) Por el mismo en la 4.^a edición, en publicación. — (N. DEL T.)

tenía la tierra como patrimonio adquisitivo en relación con la industria y el comercio. Pero, por la pequeña variabilidad de la base de imposición el rendimiento de este impuesto es esencialmente estable, por lo que su importancia va siendo cada vez menor, en los países industrialmente desarrollados, en relación con los demás impuestos de producto, con la contribución industrial especialmente.

La contribución de rústica grava toda la tierra dedicada al cultivo agrícola o forestal y, por lo general, también la utilizable a tales efectos, aun cuando de hecho el propietario no la destine a fines lucrativos (como, por ejemplo, a parques). El impuesto sobre la tierra cultivada de monte o bosques se diferencia muchas veces del impuesto que grava la tierra propiamente destinada al cultivo agrícola, y en ocasiones aquélla se grava con un impuesto especial de montes. La tierra edificada no debe gravarse con este impuesto, puesto que en tal caso la tierra no da propiamente producto, pero en la práctica, no obstante, no es raro que se consideren también los terrenos edificados como objeto de gravamen en el impuesto territorial de rústica.

La fuente económica del impuesto de rústica propiamente dicho sería simplemente el producto de la tierra, esto es, la renta de la tierra en sentido estricto. Pero las legislaciones sobre la contribución territorial gravan ordinariamente no sólo el *producto de la tierra* sino el *total producto agrícola* en sentido amplio y, por tanto, afecta también a aquellas partes de producto que se deben a la colaboración del trabajo y del capital.

El fin de la contribución territorial de rústica, como el de todo impuesto de producto, debiera consistir en la imposición del *producto neto*, y no en la del producto bruto, pues sólo de ese modo se podría gravar al contribuyente en atención a su capacidad de prestación. Además, debería tomarse como base de gravamen el *producto real* y efectivo y no el producto probable o presumible, pues el producto de la agricultura, como de toda otra actividad productiva, depende esencialmente de la actuación del sujeto económico. Pero la legislación positiva no satisface cumplidamente ninguno de esos dos postulados. En lugar de la declaración del producto imponible se determina éste por una valoración oficial según determinados caracteres o signos, y en lugar del producto neto se parte frecuentemente del producto bruto o de un término intermedio entre ambos.

§ 121. Examinemos primeramente los modos de determinación de la *base de gravamen*. Antiguamente se basaba el im-

puesto en una tosca valoración del producto de la tierra que se hacía teniendo en cuenta ciertos signos externos de la explotación agrícola (número de arados y de animales de labranza, cuantía de la simiente, etc.). Tal procedimiento sumario se estima tanto más deficiente a medida que aumenta la importancia del régimen tributario y progresan los conocimientos y la técnica agrícolas. Se procura entonces acomodar el tributo a características que condicionan la cuantía del producto determinadas con el mayor esmero y exactitud posibles. A este efecto se apela al sistema del *catastro*. Pero el catastro puede ser o *catastro de producto* propiamente dicho o *catastro de valor*.

A. El *catastro de productos* se forma determinando la superficie del terreno y valorando la cuantía de los productos. Las operaciones del catastro son, por tanto, de carácter técnico y económico

Las *operaciones técnicas* comprenden la medición del terreno, después la formación de las cartas topográficas que comprenden la descripción gráfica de los resultados de la medición, y en las cuales se señalan las tierras o bien por parcelas, sin tener en cuenta si constituyen o no una explotación económica (*catastro parcelario*) o bien teniendo en cuenta el conjunto de tierras explotadas por cada cultivador (*catastro de cultivos o explotaciones*).

En sí es preferible esa segunda forma de catastro, puesto que permite tener en cuenta las características esenciales del producto que descuida el catastro parcelario, tales como la situación de los fundos, el mayor o menor fraccionamiento de la propiedad, la importancia de las parcelas en relación con la extensión total de terrenos cultivados por cada agricultor. Pero prácticamente, los trabajos y averiguaciones que serían precisos para formar y conservar un catastro de cultivos o explotaciones ofrecen tales dificultades, que apenas proporcionaría mayores ventajas que las que proporciona el catastro parcelario. Además, para que el catastro por cultivos o explotaciones agrícolas proporcione datos utilizables, tendría que basarse en un catastro parcelario.

Las *operaciones económicas*, íntimamente ligadas con las técnicas, consisten en la investigación y determinación del *producto medio* de cada tierra, para lo cual se determinan primeramente los rendimientos en especie clasificando estos productos en grupos y subgrupos. La estimación de los productos se hace o bien con referencia a todas y cada una de las unidades de terreno (*catastro individual*), o bien clasificando las tierras en diversas clases en atención a determinados caracteres (*catastro de clases*). En este último procedimiento, que es el dominante por su mayor

simplicidad y baratura, se clasifican las tierras de un término en atención a su situación, a la clase de cultivo y a la fertilidad, estableciéndose diversos tipos en relación con esas características, se investiga después con exactitud en cada tierra tomada como tipo la cuantía de sus productos en especie por unidad de superficie, equiparando luego las demás tierras al tipo respectivo. Para la determinación de la cuantía de los productos o cosechas se tiene en cuenta el sistema de explotación que domine en el lugar. Una vez determinado el rendimiento en especie por unidad de superficie, se hace la reducción a dinero teniendo en cuenta los precios medios del lugar en varios años. Así, pues, la base de gravamen tiene en cuenta, por una parte, la superficie del terreno, y por otra, el producto en especie y en dinero por unidad de superficie.

§ 122. B. *El catastro de valor.* — Se toma aquí como base de gravamen el *valor de tráfico* de las tierras expresado en dinero, partiendo del supuesto de que el precio de compra se determina por la cuantía del producto. Según esto, el supuesto para poder confeccionar un catastro de valor en cierto modo perfecto consiste en la posibilidad de disponer de un número suficiente de precios de compra de terrenos que no se refieran a tiempos remotos y que ofrezcan garantías de veracidad. Y este supuesto no se da la mayor parte de las veces. La mayor parte de las tierras de cultivo cambian de propietario por donación *inter vivos* o por causa de muerte, y en tales casos las sumas en que se valoran se determinan en consideración de diversas circunstancias patrimoniales y familiares y no expresan el verdadero valor de los fundos, no siendo raro que se valoren incluso a tipos excesivos. Y aun allí donde se puedan constatar numerosas ventas, los precios corresponden rara vez al verdadero valor. A consecuencia de la demanda de tierras siempre patente y animada, especialmente cuando se trata de tierras de pequeña extensión, aumentan sus precios en una cuantía no justificada por sus rendimientos. Se ha intentado también basar este catastro en los *precios de arrendamiento*, pero este sistema ofrece también el reparo de que estos precios, por término medio, son demasiado elevados y sólo pueden ofrecer resultados, en cierto modo estimables, cuando estén arrendadas la mayoría de las tierras.

§ 123. Es claro que por el catastro se determina primeramente tan sólo el probable producto bruto de las tierras. Pero, como hemos dicho, hay que tener en cuenta que es el *producto neto* el que ha de servir de base a la imposición. En su consecuencia, hay que de-

ducir del producto bruto los gastos de obtención de éste si se considera el impuesto territorial como un impuesto agrícola, es decir, hay que deducir los gastos de cultivo, siembra, recolección, de sostenimiento del fundo, y principalmente los intereses de las deudas que graviten sobre dichos fundos y los salarios de los obreros que las cultivan, pues los primeros gastos son gastos necesarios para la obtención del producto y los dos últimamente enunciados constituyen el producto de otras personas o economías.

La consideración de los intereses de las deudas que gravan los fundos ofrece serias dificultades. A causa de que en la práctica el sistema de impuestos de producto se descompone en varias cédulas, no se tienen suficientemente en cuenta las relaciones de las deudas con los distintos elementos que constituyen el producto, y el carácter puramente personal de las deudas ha hecho que éstas no se tengan en cuenta, o se tengan en cuenta de un modo insuficiente, en todos los impuestos de producto y especialmente en la contribución territorial. Y no es preciso probar que esto es fuente de graves injusticias, ya que se grava con igual cuantía al propietario que tiene deudas que al que no las tiene, cuando sus respectivos objetos de gravamen ofrezcan, según el catastro, la misma capacidad de rendimiento. Por otra parte, no siempre se deducen en la práctica los demás gastos de producción, de modo que el impuesto frecuentemente se aproxima, en más o en menos, a un impuesto sobre el producto bruto. Esto, a su vez, es causa de otras desigualdades, pues la relación del producto bruto al producto neto difiere mucho según los sistemas de cultivo, la fertilidad de la tierra, etc. Y así se originan desigualdades de gravamen entre los contribuyentes por territorial entre sí y entre éstos y los demás contribuyentes por otros impuestos de producto. A este último respecto se ha procurado buscar una compensación aplicando en la contribución territorial un menor tipo de gravamen, o eximiendo ciertos productos accesorios, o eximiendo asimismo los aumentos de producto debidos a mejoras de la tierra. Pero es claro que estos medios no bastan para conseguir el fin propuesto, puesto que a falta de una medida objetiva no puede evitarse la arbitrariedad.

§ 124. En la mayor parte de los casos se aplican normas especiales por lo que respecta a la *imposición del producto de los montes* y sólo rara vez se siguen las normas generales que se aplican a las tierras destinadas al cultivo agrícola. La imposición de los montes se basa, por lo regular, en el catastro de productos, y no en el de valor, pues a causa del mayor tiempo que exige la

obtención de la cosecha, no se tiene en cuenta al formar el catastro la cantidad de árboles entonces existente, sino que se procura obtener un término medio con arreglo al cual se determina el aprovechamiento anual normal. En particular se determina el producto por la capacidad de producción de la tierra, por la clase de madera predominante, por el tiempo de crecimiento y desarrollo del árbol, deduciendo ciertos gastos de producción y reduciendo a dinero el producto en especie en atención al precio medio de esos productos. Término medio, el catastro de montes difiere menos que el catastro de los fundos propiamente agrícolas del producto neto efectivo de los fundos respectivos, pero, no obstante, se precisa también de frecuentes revisiones del catastro de montes en atención a las modificaciones de las posibilidades de venta y de los precios de las maderas.

§ 125. El sistema del catastro cuya excelencia estuvo fuera de duda durante algún tiempo y que indudablemente significó un gran progreso en relación con los toscos procedimientos de anteriores épocas, tiene hoy un crecido número de adversarios.

Por lo que respecta al catastro de valor ya hemos dicho que sus resultados sólo armonizan con la realidad de un modo imperfecto. El catastro de producto ofrece otros reparos no menos graves, de modo que a pesar del más exquisito cuidado en su confección no ofrece garantías suficientes para la justa imposición en armonía con la capacidad de prestación. Los fundamentos de esta afirmación son en esencia los siguientes:

En primer lugar es imposible una estimación uniforme a causa de la larga duración de los trabajos del catastro, que ordinariamente exige años y aun decenios. Y con tan larga duración de los trabajos se hace imposible observar las mismas normas en los terrenos últimamente catastrados que las que se observaron en los terrenos que lo fueron primeramente, pues en ese intervalo de tiempo cambian frecuentemente las circunstancias y de aquí las desigualdades de trato a que se someten los fundos. En segundo lugar, lo mismo el catastro individual que el catastro por clases de terrenos no pueden verse libres de errores y arbitrariedades. La inclusión de los terrenos en una u otra clase sólo puede efectuarse mediante la colaboración de peritos de los distritos respectivos y éstos, como personas interesadas, procurarán favorecer en lo posible a su distrito. En tercer lugar, la tacha de la rigidez propia de todos los impuestos de productos se realza en mayor medida en la contribución territorial, y dada la imposibilidad de hacer frecuentes alteraciones en el catastro no se puede

acomodar el impuesto a las crecientes necesidades del Estado, porque a medida que aumenta la cuantía del impuesto aumentan también las desigualdades de gravamen. Se le reprocha, además, por hacer basar la contribución territorial en un producto probable que se aproxima al producto bruto, en lugar de basarlo en el producto neto efectivo y por no tener en cuenta los intereses de las deudas que gravan la propiedad territorial, o tenerlo en cuenta de un modo insuficiente. Por último, se reprocha que a causa de estas deficiencias es muy difícil, si no imposible, poner la contribución territorial en justa relación con los demás impuestos de producto. Prescindiendo de estos reproches que en más o menos afectan a todos los impuestos sobre la tierra se lanzan aún acusaciones especiales contra determinados métodos de estimación de la base imponible; como, por ejemplo, cuando se parte de considerar un solo sistema económico de explotación para todo el país, o por lo que se refiere a la elección de clases de terreno, etc.

No puede negarse que la forma usual hoy de gravar los productos de la agricultura, por mucho esfuerzo que hayamos empleado para acomodarla a las exigencias de la justicia formal, no satisface este postulado, y en su consecuencia, necesita de mejoras. Ahora bien, repetidamente se ha hecho la proposición de sustituir el catastro por la *declaración* controlada de los propietarios. Con este sistema, se dice, se aproximaría el gravamen al *producto efectivo* y se podría transformar el impuesto sobre el producto de la tierra en un impuesto sobre la renta agrícola, mientras que la determinación del «producto normal» por medio de las operaciones del catastro se basa en buena parte en abstracciones. Pero justamente en el impuesto territorial se ponen al sistema de la declaración muy serios reparos, pues a más de los reproches que se formulan en general contra el sistema de la declaración, se da aquí el especial de que el aldeano, principalmente el pequeño, no está en situación de declarar con exactitud su renta por no acostumbrar llevar libros y porque el sistema de economía natural, aun frecuente, complica más la situación. Y así en las nuevas leyes del impuesto sobre la renta no es raro que se determine ésta por el sistema de la estimación y no por el de la declaración, al menos para los pequeños agricultores. En su consecuencia, no se podrá prescindir de momento del catastro como fundamento para determinar la base de gravamen; pero allí donde la declaración fuese practicable, esto es, principalmente cuando se trate de grandes propiedades territoriales, debería acudir a ésta como medio de rectificar los resultados del catastro.

Una exigencia aun más apremiante, si no se quieren perpetuar las desigualdades existentes, consiste en someter al catastro de tiempo en tiempo a una amplia revisión.

En todo tiempo se dan alteraciones en el producto, bien con referencia a toda clase de fundos o bien con referencia a tierras determinadas. Puede darse, en efecto, una modificación esencial del producto por variar la situación del principal mercado consumidor, o por modificar la cuantía de los gastos de producción, etcétera. Del mismo modo pueden someterse a cultivo tierras antes incultas, y viceversa. Puede darse el caso de que se eleve el producto de la agricultura en general, o al menos el de ciertas ramas y por largo tiempo, o que se disminuya, como, por ejemplo, por una fuerte competencia del extranjero en la producción de cereales. En tales casos debería el impuesto tener en cuenta la elevación o disminución del producto si se quiere gravar al contribuyente por territorial, en justa relación con lo que contribuyan las personas gravadas por los demás impuestos de producto.

Pero el catastro parcelario es demasiado costoso y complicado para rehacerlo en cortos períodos y de aquí que la llamada *revisión del catastro* se refiera, por lo general, solamente a la modificación de la persona propietaria del fundo, la delimitación de cada fundo y la formación o desaparición de las parcelas. Podría, empero, sin grandes dificultades extenderse a las modificaciones en las clases de cultivo. Y caso de que no sea posible someter a amplia revisión la determinación del producto de los fundos, no puede elevarse esencialmente la contribución territorial para no aumentar las desigualdades existentes en una medida inconveniente.

(V. en el párrafo 160 el impuesto sobre el aumento de valor de los terrenos.)

LEGISLACIÓN VIGENTE. *Prusia*.— La ley de exacciones locales de 14 de julio de 1893 cedió este impuesto a los municipios, los cuales lo percibirían ateniéndose a las normas entonces en vigor. La contribución territorial se reguló definitivamente por la ley de 21 de mayo de 1861, modificada por la de 8 de febrero de 1867 y la de 11 de febrero de 1870, por la cual se aplican esas normas legales a las provincias anexadas el año 1866. Se trata de un impuesto de contingente, cuya cuantía se fijó en 13,2 millones de táleros (39,6 millones de marcos)— 2,7 por 100 de los ingresos totales del Estado— distribuyéndose el contingente en relación con el producto neto de cada tierra según el catastro parcelario. Para la determinación del producto neto, base del padrón en cada *distrito*, se deducen los gastos de explotación estableciendo diversas clases

de cultivo y en cada una de ellas diversas calidades, cuyo número variará según las circunstancias de cada *círculo*, pero sin poder exceder de ocho. Se eximen del impuesto los terrenos del Estado y corporaciones públicas, los destinados a algún servicio público o los pertenecientes a iglesias o escuelas que venían gozando de exención, los caminos, los terrenos ocupados por las líneas de ferrocarriles, etc. No se gravan los terrenos ocupados por edificios.

Baviera. — Leyes de 15 de agosto de 1828, 19 de mayo de 1881, 14 de agosto de 1910 y 27 de julio de 1921. El impuesto se basa en un catastro de productos, en consideración a la superficie del terreno — medición parcelaria — y a la capacidad de rendimiento en especie de las tierras clasificadas en varios tipos. Los terrenos ocupados por los edificios se gravan también en esta contribución considerándolos como terrenos de la mejor clase del término municipal. En atención al total rendimiento medio en especie de las diversas tierras se clasifican éstas en veinte calidades. Fundamentalmente es un impuesto sobre el producto bruto, pero solamente se tiene en cuenta en todas las clases de cultivo el producto principal y no los accesorios y se deduce como gasto el importe de la semilla; no se deducen los intereses por deudas que gravan sobre la tierra. La cuantía del impuesto se determina cada año en la ley de presupuestos estableciendo el número de céntimos que se han de pagar por unidad tributaria (desde 1882: 8,4 céntimos por unidad, o sea el 4,9 por 100; en 1905, 7,6 céntimos, o sea 4,4 por 100 del producto según el catastro). Cada unidad tributaria la constituye el producto de $\frac{1}{2}$ de *Schepfel* (fanega) de centeno equivalente a un florin renano. El impuesto produjo en el año 1899: 11,46 millones de marcos, o sea el 33,19 por 100 de todos los impuestos de producto, pero por las modificaciones que experimentó después el sistema tributario se redujo el rendimiento de este impuesto en el año 1907 a 10,38 millones. — 23,84 por 100 del total ingreso por impuestos de producto. — Desde 1.º de enero de 1912 la cuantía de este impuesto no puede exceder de cuatro céntimos por unidad tributaria, cuya modificación se explica por el hecho de que con la introducción del impuesto general sobre la renta se grava por ese concepto la renta del agricultor, con lo que la contribución territorial adquiere el carácter de un impuesto complementario sobre la renta fundada. La ley de 27 de julio de 1921 elevó el tipo de gravamen a 8 céntimos por unidad tributaria.

Wurtemberg. — Ley de 28 de abril de 1873 y 8 de agosto de 1903. El impuesto recae sobre el producto neto. Al principio impuesto de cupo se transforma por ley de 14 de junio de 1885 en impuesto de cuota.

Baden. — Leyes de 7 de mayo de 1858 y 23 de marzo de 1854. El impuesto se basa en un catastro de valor. Por ley de 9 de agosto de 1900 se hizo una nueva valoración de los terrenos según demarcaciones y clases de cultivo a base de los precios medios de compra durante los años de 1895 a 1899, de los precios corrientes de arrendamiento, situación de las tierras y rendimiento de las mismas. Pero a consecuencia del esta-

blecimiento del impuesto sobre el patrimonio de 28 de septiembre de 1906 dejó de existir la contribución territorial a partir del 1.º de enero de 1908 transformándose en un impuesto parcial sobre el patrimonio.

Francia.—Regulación definitiva por ley de 23 de noviembre de 1798. Ley del catastro de 15 de septiembre de 1807. El gravamen recae sobre el producto neto anual, a un tipo que últimamente se aproximaba al 5 por 100. Hasta 1914 el impuesto era de cupo fijando anualmente las Cámaras el importe del contingente que había de satisfacer cada departamento. Con el transcurso del tiempo se fué reduciendo el importe del cupo que últimamente ascendía a unos cien millones de francos. Como base para la reforma de esta contribución la ley de 31 de diciembre de 1907 ordenó la evaluación de la renta neta actual de todas las propiedades no edificadas a base de los arrendamientos registrados. Resultado de esta reforma fué que por ley de 29 de marzo de 1914 se transformó el impuesto de cupo en impuesto de cuota sobre los cuatro quintos del precio medio de arrendamiento, es decir, deduciendo una quinta parte de la renta neta imponible por gastos de cultivo y entretenimiento. El tipo de gravamen se fijó en el 4 por 100, tipo que se elevó durante la guerra. No se gravan en este impuesto los terrenos sobre los cuales se ha edificado. La revisión de la renta imponible se hará cada veinte años. La ley de 25 de junio de 1920 elevó el tipo de gravamen al 10 por 100. Solamente se grava la parte de renta que excede de 1.500 francos, y la renta que excede de 1.500 francos sin llegar a 4.000 sólo se grava en la mitad de su importe. Para 1921 se calculaba el rendimiento de este impuesto en 165 millones.

Con la introducción de los llamados impuestos cedulares por ley de 31 de julio de 1917 se estableció un impuesto complementario sobre los beneficios de la explotación agrícola. El objeto de gravamen o beneficio imponible se estima en una cantidad igual a la mitad del precio de arrendamiento de las tierras o de la renta que en tal concepto podría percibir el propietario si arrendase las tierras (1). El tipo de gravamen es del 6 por 100, pero este tipo no se aplica ni a la fracción de beneficio inferior a 1.500 francos—mínimo libre—ni a la mitad de la fracción comprendida entre 1.500 y 4.000 francos (atenuaciones de gravamen). Se calculaba el rendimiento de este impuesto en 1921 en 30 millones de francos.

En la *Gran Bretaña* no existe propiamente la contribución territorial. Los productos de la tierra se gravan exclusivamente en el impuesto sobre la renta (cédulas A y B). Pero se dan aún restos del antiguo *land tax* o contribución territorial, especie de carga real redimible. Desde 1904 se grava la propiedad territorial con un impuesto sobre el aumento de valor que se paga cuando se efectúa una transferencia de derechos (he-

(1) La ley de 25 de junio de 1920 establece que el beneficio imponible se estima al precio de arrendamiento multiplicado por un coeficiente apropiado, dentro de un máximo y un mínimo que fija la ley de presupuestos. Para 1920 los coeficientes varían de 1 a 9. — (N. DEL T.)

rencia, término del arriendo, etc.) y con otro impuesto percibido anualmente sobre las tierras no puestas en cultivo.

España.— La contribución territorial, llamada antes de inmuebles, cultivo y ganadería, grava el producto líquido de los bienes inmuebles, el cultivo y la ganadería y se divide en riqueza rústica y riqueza urbana. La contribución de la riqueza pecuaria destinada a la labor y granjería se sustituirá por un recargo impuesto a la rústica (ley de 23 de mayo de 1845 y 23 de marzo de 1906).

Se consideran *bienes inmuebles* sujetos a esta contribución: los terrenos cultivados y los que sin cultivo producen una renta líquida en favor de sus dueños o usufructuarios; los que con cultivo o sin él se hallan destinados a recreo u ostentación; los no cultivados y aprovechados, pero que pueden serlo; los censos, tributos, cánones enfiteúticos, foros y cualquier otra imposición sobre los mismos bienes. Disfrutarán de *exención* absoluta y permanente: las fincas rústicas del patrimonio de la Corona; los terrenos ocupados por paseos, jardines, ríos y sus riberas y demás vías fluviales y terrestres que sean de aprovechamiento público y gratuito; las huertas y jardines destinados al recreo de los párrocos u otros ministros de la Iglesia y que no sean de propiedad particular; los terrenos improductivos por su naturaleza y no susceptibles de aprovechamiento alguno, aunque sean del dominio privado; los terrenos baldíos de aprovechamiento común; los terrenos ocupados por minas, incluso las de sal, siempre que hayan sido objeto de concesión; los terrenos ocupados por líneas de ferrocarriles; los animales destinados a industrias distintas de la agrícola, los ganados del ejército, las cabezas de ganado que constituyan los productos de las explotaciones pecuarias, las aves de corral, siempre que no constituyan explotación especial y el ganado de labor en concepto de instrumento de cultivo. Se eximen también los jardines, huertas y demás aprovechamientos agrícolas del interior de las poblaciones, y en general todos los terrenos sujetos a la contribución en concepto de edificios y solares. El R. D. de 3 de abril de 1925 establece una serie de exenciones temporales y parciales (plantaciones de algodón, terrenos filoxerados, terrenos puestos en cultivo por desecación de lagunas, etc.).

La determinación de la *base de gravamen* es función de los trabajos evaluatorios para la formación del catastro. Según la vigente ley del *catastro* (que se define en la misma, diciendo que comprende la enumeración y descripción literal y gráfica de los predios que integran las riquezas agraria, de montes y urbana, pertenencias mineras, salinas, etcétera, con expresión de propietarios, superficie, situación, linderos, cultivos o aprovechamientos, calidades, valores, beneficios y demás circunstancias que den a conocer la propiedad territorial y la definan en sus diferentes aspectos y aplicaciones) se fundará éste: 1.º En los trabajos geodésicos, topográficos y topográfico-catastrales. 2.º En la estadística agrícola, forestal y urbana; en los trabajos de valoración y en las declaraciones de los propietarios. Se entenderá por *parcela catastral de*

rústica la porción de terreno cerrada por una línea poligonal que pertenece a un solo propietario o a varios pro indiviso dentro de un término municipal. Por *subparcela catastral* de rústica, lo que dentro de una finca o parcela sea homogéneo en cultivo o provecho y en intensidad productiva. Por *masa de cultivo*, la parte de un término municipal cuyo sistema de explotación sea uniforme, ya se aplique a la misma especie vegetal o a especies asociadas de un mismo aprovechamiento. Por *clase de terreno* la parte de una masa de cultivo en que la calidad del suelo sea uniforme o rinda igual producto líquido. Se entienden por *terrenos agrícolas* los destinados al cultivo permanente o periódico de plantas herbáceas, arbustivas o arbóreas de fruto o producto propio de la agricultura, y los que, cultivados o no se dediquen a la producción de pastos, si se hallan enclavados en explotaciones agrícolas o agropecuarias o en dependencia directa con ella. Se consideran *montes* todos aquellos terrenos cubiertos de vegetación espontánea o repoblado artificial, dedicados a la producción de maderas, leñas, carbones, jugos, cortezas, hojas, frutos, pastos, caza, etc., ya sean montes altos, bajos, bosques, sotos, matorrales de toda especie, yermos, páramos, estepas, dunas o demás terrenos impropios para el cultivo agrario permanente o periódico.

La evaluación comprende los siguientes extremos: a) determinación de los distintos cultivos agrícolas explotados en el término municipal; b) determinación real o normal y del tanto de interés que en concepto de renta corresponda al capital territorial, así como también de las utilidades derivadas del cultivo de la finca y de la ganadería que aproveche directamente sus productos; c) aplicación de los anteriores datos a cada parcela catastral para deducir los beneficios líquidos que le correspondan. La *base contributiva* estará representada por el tanto por ciento correspondiente al capital territorial que se determine para los distintos casos en concepto de renta, incrementando únicamente con las partidas correspondientes al beneficio del cultivo y a la utilidad reportada por el ganado que aproveche directamente los productos de la finca, cuyo cálculo se deducirá analíticamente con sujeción a las prácticas usuales que se sigan en la localidad para los distintos cultivos. Determinado el líquido imponible por hectárea que corresponda a los cultivos y clases de terrenos y la extensión superficial de sus cultivos en cada parcela, se aplicará a la superficie de cada uno de ellos el tipo líquido imponible por hectárea que le corresponda y la suma de estos resultados parciales dará la base tributaria de la parcela catastral.

La ley de 23 de mayo de 1845 que estableció la contribución sobre el producto líquido de los bienes inmuebles y del cultivo y ganadería en forma de contribución de repartimiento, fijó el cupo en 75 millones de pesetas. Por ley de presupuestos de 5 de agosto de 1893 se ordenó separar la contribución de urbana de la rústica y pecuaria. Desde 1894 (reglamento de 24 de enero) se venían formando registros fiscales de urbana; desde 1900 (ley de 27 de marzo) de rústica y pecuaria. Desde 1900 la riqueza de cada término comprendida en el Registro fiscal dejaría de

tributar en régimen de cupo y pasaría a tributar por cuota fija. Por ley de 23 de marzo de 1906 hasta la terminación del avance catastral de rústica en toda una provincia el régimen de cupo no cesaba. Pero como los registros y avances catastrales descubrían una enorme ocultación al rebajarse el cupo en la cantidad correspondiente a esta riqueza, es decir, en mayor relación que lo que se rebajaba de la riqueza que continuaría tributando por cupo, resultaba que cada vez era menor la cantidad a repartir entre los que no han querido descubrir su riqueza, o sea, según se dice en una notabilísima memoria oficial, que el régimen entonces vigente representaba la «recompensa de los defraudadores legalmente organizada». La ley de 29 de diciembre de 1910 resuelve esta anomalía estableciendo que los pueblos que en 31 de julio de cada año tuviesen aprobado el avance catastral de rústica y aprobado y comprobado el Registro fiscal de edificios y solares serán eliminados del repartimiento general inmediato siguiente para la distribución del cupo, liquidándose dicha contribución con carácter de cuota a razón del 14 por 100 del líquido imponible para la riqueza rústica. Los cupos parciales que los referidos pueblos tuviesen asignados en el último repartimiento aprobado en la fecha de aprobación del avance catastral o del Registro fiscal serán bajas definitivas en el importe del cupo. El cupo por territorial que desde 1845 se elevó varias veces, es, desde 1897, de 170 millones de pesetas. Del repartimiento se deducen también las cantidades asignadas a la contribución de inmuebles, cultivo y ganadería concertada con las Vascongadas y la cantidad correspondiente a Navarra. El repartimiento que así resulta se aumenta en un 25 por 100 a partir de la ley de 26 de julio de 1922 «en razón del incremento general de la propiedad». Los pueblos que no tengan aprobado el avance catastral contribuyen por cupo a base de los antiguos *amillaramientos*, o sea la relación numerada y por orden alfabético de primeros apellidos de todos los dueños y usufructuarios de bienes inmuebles y ganadería que haya en cada distrito municipal, expresando además separadamente y en conjunto individuo por individuo todos y cada uno de los objetos de imposición que el contribuyente posea. La formación del amillaramiento y consiguiente determinación de la riqueza imponible y sus rectificaciones anuales por los apéndices al mismo corresponde a las juntas periciales (pueblos) y comisiones de evaluación (capitales) (reglamento de 30 de septiembre de 1885 y R. D. de 16 de septiembre de 1924) a las que incumbe también formar el repartimiento individual. La nueva ley del catastro da normas para la rectificación del amillaramiento y el paso rápido al régimen de cuota. Los pueblos sometidos al régimen de cupo contribuirán al tipo que resulte siempre que éste sea mayor del 14 por 100 y menor del 20,25 por 100, teniendo en cuenta además que ese tipo medio que resulte ha de ser inferior en 1,75 por 100 al tipo medio de gravamen de la riqueza urbana no sometida a régimen de cuota. Los llamados pueblos de la primera sección, es decir, que aceptaron los resultados de las cédulas declaratorias del año 1879 no podrán gravarse a más del 16 por 100 y si

ese tipo medio excede de éste, la diferencia será baja en el repartimiento, es decir, no se cargará a los demás pueblos que son los que constituyen la segunda sección.

Por ley de 26 de julio de 1922 se estableció un recargo del 25 por 100 sobre las percepciones del Tesoro por territorial rústica correspondiente a los predios o terrenos que se hallen improductivos o cuyo aprovechamiento se limite a los productos espontáneos, a los dedicados exclusivamente a la caza y a la ostentación o recreo, ya contribuyan por cupo o cuota.

La ley de presupuestos de 31 de diciembre de 1901 suprime la facultad de los ayuntamientos para establecer recargos sobre la contribución territorial. En su lugar se establece por el Tesoro un recargo de 16 por 100 sobre esta contribución. Con su importe se atenderá a las obligaciones de personal y material de primera enseñanza consignadas para cada municipio en el presupuesto de este año, de cuyas obligaciones se encargará el Estado, compensando la diferencia de estas atenciones con el cupo de consumos para el Tesoro del municipio correspondiente. Este precepto se confirmó en la ley de supresión del impuesto de consumos de 1911. El R. D. ley de 25 de julio de 1926 ordena que se dejen de practicar las liquidaciones que se venían girando entre el importe de las atenciones de primera enseñanza consignadas en los presupuestos para 1901 y el de las 16 centésimas de recargo. Las liquidaciones por este concepto practicadas en el ejercicio de 1925 a 1926 tendrán el carácter de definitivas y los créditos que se reconozcan a los ayuntamientos serán invariables para los sucesivos ejercicios.

Este R. D., además, aumenta en el 25 por 100 los líquidos imponibles y cupos del amillaramiento y en el 20 por 100 como máximo los líquidos imponibles de los municipios cuyo avance catastral se ajuste a tipos evaluatorios calculados según datos anteriores al año 1915. De estos aumentos no participan las diputaciones.

El Estatuto provincial de 20 de marzo de 1925 cede a las diputaciones provinciales el 5 por 100 de las cuotas de contribución territorial que corresponda al Tesoro sobre la riqueza rústica y pecuaria existente en cada provincia.

Bibliografía.—Además de la bibliografía enumerada para el § 119 véase: *Kries*, «Vorschläge zur Regulierung der Grundsteuer in Preussen», Potsdam, 1855.—*Mascher*, «Grundsteuerregulierung in Preussen», Potsdam, 1862.—*Vocke*, «Ueber Besteuerung der Landwirtschaft», *Z. Staats. W.*, 1873-74.—*K. W. Riecke*, «Die neuen württembergischen Steuerkataster», *Fin. Arch.*, año V, 320.—*H. Howard*, «Wie hat sich der Landwirt zur progressiven Einkommensteuer zu verhalten?», Leipzig, 1889.—*K. T. Eheberg*, «Die Revision der Grund- und Haussteuer in Bayern», *Ann. d. D. R.*, 1902.—*Philippovich*, artículo sobre «Grundsteuer», y *Lesigang*, artículo sobre «Grundsteuer», en el *Handw. d. Staatsw.*—*H. Vogel*, «Die direkten Steuern Frankreichs und ihre Reform» (*Finanz-Archiv.*, año XXXII).—*Ricca-Salerno*, «Die neue Regelung der

Grundsteuer und die Steuerreform in Italien» (Finanz-Archiv., 1885). — *J. von Keussler*, «Reform der Grundsteuer in Russland vom Jahre 1877» (Fin. Arch., año II). — Del mismo, «Erhöhung der Grundsteuer und Steuer von städtischen Liegenschaften», ibíd., VI, 331. — Referente a la contribución forestal como forma especial de la territorial véase: *K. Papius*, «Die Grundsteuer von der Holzwirtschaft», Francfort del Meno, 1842. — *Biersack*, «Die Grundsätze der Waldwertberechnung und der Veranschlagung der Waldungen behufs ihrer Besteuerung», suplemento a Heyers allgem. Forst- u. Jagdzeitung, t. II, n.º 1, Francfort del Meno, 1859-60. — *J. Albert*, «Lehrbuch der Forstgrundsteuerermittelung», Viena, 1866. — *H. Weber*, «Die Besteuerung des Waldes», Francfort del Meno, 1909.

3. La contribución territorial de urbana (Impuesto sobre edificios)

§ 126. El impuesto sobre edificios es un impuesto sobre el producto de los edificios que grava al propietario o usufructuario del inmueble. Su fuente económica radica en el *producto* de los edificios. Para determinar éste hay que resolver previamente la cuestión de si el propietario disfruta por sí mismo el edificio o transmite a otra persona su disfrute a título de arrendamiento.

En este último caso es indiferente el fin a que se destine el edificio. Ya lo arriende el propietario para vivienda o para establecimiento de empresas lucrativas, siempre percibirá una renta que podrá someterse a gravamen. Para el arrendador el precio del arrendamiento es una renta, mientras que para el arrendatario el precio de alquiler de la vivienda, o de la tienda, taller, etc., representa una parte de los gastos o costos de producción.

No ocurre así cuando el propietario habita o disfruta por sí mismo el inmueble. Ciertamente es unánime la opinión de que el gravamen de los edificios habitados por el propietario es tan justificado como el de los arrendados, puesto que el vivir en su propia casa representa justamente el producto que en otro caso se obtendría del arrendamiento. Si esta argumentación es pertinente hay que admitir también que deben someterse a gravamen aquellos edificios o partes de edificios de que el propietario mismo disfruta para fines económicos o lucrativos, como fábricas, tiendas, oficinas, etc., pues en estos casos el disfrute por el propio dueño es el equivalente del precio de arrendamiento. En esencia, la situación en estos casos no difiere de la relación en caso de destinar el edificio a vivienda de su propietario.

Pero la exención de los edificios destinados a fines económicos

fracasa por la imposibilidad de separar con precisión los locales destinados a vivienda de los destinados a fines lucrativos; pues en no pocos casos no solamente el mismo edificio sino también el mismo piso se destina conjuntamente a fines de vivienda e industrial (agricultura, pequeña industria, industria a domicilio). Los inconvenientes de la imposición de los edificios en general, se atenúan, por lo regular, sometiendo a menores tipos de gravamen los edificios que no se destinen exclusivamente a vivienda y arrendamiento.

Es cierto que el impuesto sobre los edificios habitados o disfrutados por el propio dueño no puede considerarse propiamente como un impuesto sobre edificios en el sentido de un impuesto de producto. El habitar o usar del edificio el propio dueño representa o equivale al producto, pero no es el producto mismo, la renta. Por sus efectos, el impuesto sobre los edificios habitados por el dueño es un impuesto equivalente al que grava el gasto de vivienda, que se satisface por los demás ingresos que percibe el propietario (inquilinato); mientras que cuando el propietario usa o disfruta de sus propios edificios para fines económicos, el impuesto implica un recargo de la contribución industrial o de rústica y a veces del impuesto general sobre la renta. A veces recae también el impuesto sobre edificios sobre los terrenos en que se ha edificado; pero, en este caso, como el terreno sobre el que se ha edificado no da un producto independiente, el impuesto sobre edificios debería recaer exclusivamente sobre la casa y patios y jardines anejos a la misma.

§ 127. El producto de los edificios que constituye la base de gravamen de este impuesto puede determinarse por distintos procedimientos. En la práctica se acude a los siguientes métodos: O bien se tiene en cuenta el precio de arrendamiento que el propietario ha obtenido en realidad durante un período determinado de tiempo, o el precio corriente en la localidad (*impuesto sobre el producto del arrendamiento o sobre el precio del alquiler*); o bien se tiene en cuenta la superficie del fundo edificado, incluido en su caso lo destinado a patios y jardines considerándola como terreno de la mejor calidad del lugar de que se trate (*impuesto de superficie*); o bien se atiende a una valoración en atención al número y magnitud de las habitaciones, al tipo de edificación y capacidad de los edificios y al número de pisos formando una escala de gravámenes determinada por la ley (*impuesto clasificado de viviendas*); o bien se determina el capital que representa el edificio teniendo en cuenta la situación, extensión, utilidad y

demás circunstancias que determinen su valor corriente o de tráfico (*impuesto sobre el valor de los edificios*); o bien se tiene en cuenta, por último, el número de puertas y ventanas del edificio en relación con el número de pisos y la población del lugar en que esté sito el edificio (*impuesto de puertas y ventanas*).

Pero es claro por sí mismo que en las localidades en que es corriente arrendar los edificios no es difícil determinar el producto que rinden los edificios disfrutados por sus propios dueños, y el precio del arrendamiento es la única base de gravamen apropiada para el establecimiento de este impuesto. En este caso se obliga al propietario a declarar el precio de arrendamiento que de hecho percibe en un período determinado de tiempo. En general, la declaración dará resultados adecuados y exactos, pues fácilmente se puede comprobar por la declaración de los arrendatarios. Únicamente se apelará a la estimación por los funcionarios cuando se trate de edificios o partes de edificios que usen o habiten los propios dueños.

§ 128. La determinación de la base de gravamen por el precio de arrendamiento, que es, como se ha dicho, el medio mejor de determinarla, solamente es aplicable en las ciudades, lugares donde existen establecimientos balnearios, etc., por lo que se plantea la cuestión del procedimiento a que se ha de acudir en sustitución de éste en aquellos otros lugares en que no es frecuente el sistema del arriendo de edificios. Naturalmente, siempre es peligroso someter a gravamen el mismo objeto por distintos procedimientos: en la ciudad, por el precio de arrendamiento; en los municipios rurales, acudiendo a otro método; pues no se puede evitar el peligro de que con ello se lesione la proporcionalidad de gravamen. Esta dificultad se evita cuando el impuesto se implanta uniformemente para todo el país como *impuesto sobre el valor de los edificios*, es decir, en atención al capital que representan los edificios, pero esta forma de gravamen no ofrecerá propiamente el carácter de un impuesto sobre el producto, sino más bien el de un impuesto parcial sobre el patrimonio. Este procedimiento implica a su vez otras desigualdades, puesto que la base de gravamen habrá que determinarla aplicando en todo el país el mismo tipo de renta, o interés del capital, bien sea el 4 ó el 5 por 100, u otro tipo cualquiera del valor capital que representa el inmueble. No obstante, en las ciudades el precio de arrendamiento proporciona la mejor base de gravamen; en el campo y municipios rurales, donde la vivienda, por lo general, es accesoria a las tierras de cultivo es frecuentemente difícil determinar exactamente el va-

lor de los edificios. Por consiguiente, el empleo de distintos métodos dará los mejores resultados aun reconociendo sus defectos.

El procedimiento más sencillo, pero también el más tosco, de gravar los edificios en el país llano y en los municipios rurales, consiste en el llamado *impuesto de superficie*, esto es, considerando como base de gravamen la superficie del terreno edificado, incluyendo el destinado a patios y jardines, considerando dicho terreno como si fuese de los de mejor calidad de los del distrito en cuestión. El impuesto no es tan tosco cuando se determina por la extensión del terreno sobre el que se ha edificado la casa, teniendo además en cuenta la situación económica o la renta del propietario. Pero estos procedimientos son poco satisfactorios. En el primer caso el impuesto sobre edificios es propiamente un impuesto sobre el terreno edificado; y en el segundo un recargo del impuesto sobre la renta. En uno y otro caso no se pueden evitar arbitrariedades y se renuncia de antemano a establecer el impuesto sobre edificios propiamente dicho.

El método de determinación de la base de gravamen por el número de *puertas y ventanas*, es un procedimiento más fino, pero no menos arbitrario. Aun cuando se tenga en cuenta la cuantía de la población del lugar, el número de pisos del edificio y otras características diferenciales, sería, no obstante, tan esquemático, que adolecería de graves desigualdades. Además, las divergencias sobre el concepto de puertas y ventanas son inevitables y se corre fácilmente el peligro de que el impuesto provoque un sistema de edificación insano, limitando el número de huecos. Por lo demás, donde se aplica este procedimiento el impuesto no es propiamente un puro impuesto de producto, sino algo intermedio entre el impuesto sobre el producto y el impuesto sobre el gasto.

Como complementario del impuesto sobre alquileres el mejor sistema es el del *impuesto clasificado de viviendas*, en tanto éste atiende esencialmente al número de habitaciones, pues éste está en íntima conexión con la cuantía del producto y con las ventajas que proporciona al propietario el uso y disfrute de su propia casa. Contra este sistema se dice con razón que también puede ser cuestionable el concepto de la habitación, y que para la determinación del valor corriente o en atención al producto de una vivienda o edificio no solamente hay que tener en cuenta el número de habitaciones, sino también la magnitud y capacidad de éstas y la situación de los edificios.

§ 129. En el impuesto sobre edificios hay que tener en cuenta otra cuestión, que principalmente tiene importancia cuando el

impuesto se basa sobre el producto del alquiler, es a saber, la de la deducción del producto bruto de los gastos de sostenimiento (reparaciones y deterioros) y los demás gastos anejos a la propiedad del edificio en cuestión (limpieza de calles, salida de basuras, etcétera). Es indudable que estos gastos hay que deducirlos. Pero no siempre es fácil precisar si estos gastos se difunden al arrendatario y en qué cuantía. También debieran deducirse del producto bruto los intereses de las deudas y cargas que gravan el inmueble. Pero por la naturaleza de los impuestos de producto es también difícil llevar a cabo esta medida. Pues cuando se trata de edificaciones agrícolas e industriales, la hipoteca dimana frecuentemente no de la necesidad del propietario como tal, sino de su necesidad de crédito como agricultor o como industrial. Con pocas excepciones, la legislación sobre el impuesto de edificios prescinde también de tener en cuenta los gastos de sostenimiento y los intereses de las deudas, con lo cual se dan grandes desigualdades de gravamen entre los contribuyentes por el impuesto sobre edificios, por un lado, y en relación con los contribuyentes por los demás impuestos de producto que recaen sobre el producto neto, por otro.

Prusia. — El impuesto sobre edificios se cedió a los municipios por ley de 14 de julio de 1893. Este impuesto se estableció por ley de 21 de mayo de 1861 al reformarse la contribución territorial.

Según esta ley se someten a gravamen los edificios y patios y jardines anejos. Se eximen, entre otros, los edificios que se destinan a fines públicos, los edificios no habitados que se destinan exclusivamente a fines agrícolas o al almacenamiento y custodia de materiales de construcción y materias primas en edificios anejos a establecimientos industriales. Los edificios reedificados se eximen temporalmente por cuatro años. La estimación de la base de gravamen se verifica en atención al valor de uso anual de cada edificio. El impuesto es del 4 por 100 de dicho valor para los edificios destinados a vivienda y del 2 por 100 para los edificios que exclusiva o principalmente se destinan a una explotación industrial. En los edificios que conjuntamente se destinan a vivienda y a explotación industrial se tendrá en cuenta esta doble finalidad al determinar la base de gravamen. En las ciudades y en aquellos municipios rurales en los cuales sea corriente ceder en arrendamiento un gran número de edificios, el valor de uso de los edificios se determinará por el precio de arrendamiento medio anual de los últimos diez años. Estos precios se determinarán teniendo en cuenta las indicaciones de los propietarios y de la comisión de valoración y en su defecto por estimación. En los lugares en que no sea corriente el alquiler de los edificios se tendrá en cuenta para la determinación del valor de uso de los mismos la

magnitud, capacidad y sistema de edificación y demás características del fundo edificado. El padrón o registro se revisará cada quince años, pero se tendrá al corriente por lo que se refiere a altas y bajas, cambios de dueño, etc. (1)

BAVIERA. — Ley de 15 de agosto de 1828 modificada por las leyes de 18 de mayo de 1881, 14 de agosto de 1910, 17 de agosto de 1918 y 27 de junio de 1921. La base de gravamen es la capacidad de producto del edificio, determinada por el precio de arrendamiento, controlado, o por comparación y en su defecto por estimación, teniendo en cuenta la superficie edificada y el espacio destinado a patios. En este último caso se considerará como superficie mínima edificada la de tres áreas y máxima veinticinco áreas, calculándose el producto por área en 14 marcos (antes cinco). La primera forma de gravamen se llama impuesto sobre el producto del alquiler; la segunda, impuesto sobre la superficie edificada. En esta última categoría se incluyen especialmente los edificios agrícolas. Las viviendas pequeñas para las clases de población poco acomodadas han sido atenuadas en su gravamen por leyes de 1910 y 1918 (exención

(1) Con la moderna regulación de la hacienda del imperio el Estado prusiano vuelve a percibir de nuevo la contribución territorial de rústica y urbana.

La ley fundamental a este respecto es la de 14 de febrero de 1923, con diversas modificaciones. El impuesto sobre edificios se percibe conjuntamente con el de rústica y recae sobre el valor del patrimonio inmobiliario que sirvió de base de gravamen al impuesto sobre el patrimonio en el ejercicio precedente.

Al restablecerse la situación económica después de la época de inflación, la ley de 14 de febrero de 1924 dió preceptos normativos para todo el imperio sobre la equiparación de los edificios por desvaloración del dinero. Por esta ley se incauta el poder público de la parte del precio de alquiler que antes percibía por intereses el acreedor hipotecario, y que una vez satisfecha en todo o en parte esta carga y a medida que el alquiler volviese al nivel de antes de la guerra percibiría el propietario como ganancia de inflación. La regulación de este nuevo impuesto se abandonó primeramente a los respectivos Estados, pero obligándoles a que una parte de los rendimientos se destinase a la construcción de viviendas. Prusia reguló esta cuestión por leyes y decretos de 1.º de abril, 19 de abril y 21 de octubre de 1924 y 8 de marzo de 1925. Por estas disposiciones se somete a este impuesto especial desde el 1.º de abril de 1924 a todos los edificios que no se destinen a fines agrícolas. El impuesto es del 700 por 100 del impuesto sobre el patrimonio territorial, pudiendo reducirse al 400 por 100 cuando el edificio esté habitado exclusivamente por su dueño. Se eximen los edificios construídos después del 1.º de agosto de 1918 hasta el 1.º de abril de 1924. Del rendimiento de este impuesto, el 18 por 100 del precio de arrendamiento en tiempo de paz, se destina para la construcción de viviendas (6 por 100 para el Estado y 12 por 100 para los municipios) y otro 18 por 100 para los fines generales (12 por 100 para el Estado y 6 por 100 para los municipios).

Por Decreto del imperio de 10 de agosto de 1925 se obliga a los Estados a establecer este impuesto y a que su rendimiento no se destine íntegramente a la construcción de viviendas sino que del 20 al 30 por 100 del precio del alquiler en tiempo de paz ha de destinarse a satisfacer las necesidades generales del Estado y municipios. Se establece, además, que los precios de arrendamiento en 1.º de abril de 1926 serán iguales a los del tiempo de paz (1.º de agosto de 1914, al tipo del marco oro). — (N. DEL T.)

por seis años; por doce años cuando el edificio se construye por un municipio o asociación benéfica; por dieciocho años cuando se construye durante el tiempo que media desde 1.º de abril de 1918 hasta que transcurran tres años después de la paz). Según una memoria oficial sobre la reforma de los impuestos directos el producto tributario medio para un edificio que contribuye por el impuesto de superficie, es de 1,09 para el que contribuye por el impuesto sobre el alquiler, de 32,4 marcos. El impuesto rindió el año 1907, 9,7 millones de marcos, es decir, el 18,64 por 100 de los impuestos de producto. Al establecerse el impuesto general sobre la renta se conservó el impuesto sobre edificios como impuesto complementario. El tipo de gravamen se redujo de 3,85 pfennig a 2 pfennig por ley de 1910 y a 1,50 pfennig por marco al establecerse el impuesto sobre el patrimonio por ley de 17 de agosto de 1918. La de 27 de julio de 1921 elevó nuevamente el tipo al 2,50 por 100 (1).

WURTEMBERG. — Se reguló el impuesto separándolo de la contribución de rústica por ley de 15 de julio de 1821 modificada por leyes de 28 de abril de 1883, 6 y 14 de junio de 1887 y 8 de agosto de 1903. Se basa en el sistema del catastro de valor, es decir, que la base de gravamen se determina por el valor capital total o sea el valor por el que al tiempo de catastrarse el edificio se vendería éste, teniendo en cuenta la situación, extensión, utilidad, estado de la edificación y demás circunstancias que influyen en el valor del inmueble. Desde la ley de 6 de julio de 1887 se considera como renta imponible el 3 por 100 del capital que representa el edificio; el tipo de gravamen se determina por la ley de presupuestos, y desde 1905 es el 2 por 100.

AUSTRIA. — El impuesto actual sobre edificios se basa en las leyes de 23 de febrero de 1820, 25 de marzo de 1880, 9 de febrero de 1882, 1 de junio de 1890, 9 de febrero de 1892, 12 de julio de 1896, 8 de julio de 1902, 28 de diciembre de 1911 y 23 de enero de 1914. Se descompone en un impuesto sobre el producto de alquileres y en un impuesto clasificado sobre viviendas. El impuesto sobre el producto de alquileres se aplica en aquellos lugares donde al menos están arrendados la mitad de todos los edificios y grava todos los edificios y partes de edificios; el impuesto de clases, por el contrario, grava solamente los edificios destinados a vivienda. En el impuesto sobre el producto de alquileres el objeto de gravamen es el precio de arrendamiento, efectivo o estimado por comparación. Del precio de arrendamiento se deducen el precio de alquiler de muebles, las indemnizaciones por alumbrado, conducción de agua, servidumbre y análogas y una cuota que varía del 15 al 33,50 por 100 según lugares, por

(1) A los efectos de la compensación por la desvaloración del dinero, la ley de 31 de marzo de 1924 fija la base de gravamen del impuesto sobre la superficie en un producto de 40 marcos por área, sobre lo cual satisface un impuesto, del 2 por 100. Por el impuesto sobre el producto del alquiler se satisface el 2 por 100 del precio de arrendamiento en tiempo de paz. A los efectos de fomentar la construcción de viviendas se establece un recargo sobre las cuotas anteriormente citadas del 250 por 100. — (N. DEL T.)

gastos de conservación y amortización, pero no se deducen los intereses por las cargas que gravan el inmueble. El resto constituye el producto neto imponible, al cual se aplican diversos tipos de gravamen, según la clase del lugar (en las grandes ciudades $23 \frac{1}{3}$ por 100; en los demás lugares, 17,50 por 100; en el Tirol y Vorarlberg, $13 \frac{1}{8}$ por 100). El impuesto clasificado de viviendas se percibe en atención al número de habitaciones del edificio. Según la ley de 23 de enero de 1914 el impuesto es en la clase 1 (de 36 a 40 habitaciones), en los edificios antiguos 385 coronas, en los nuevos 341 coronas; y en la última clase, la 16 (chozas de una habitación) 1,31 y 1,01 coronas, respectivamente. La ley de 9 de febrero de 1892 exime del impuesto por veinticuatro años a las casas para obreros edificadas por municipios o asociaciones benéficas o cooperativas obreras o por patronos en tanto en cuanto las viviendas se acomoden a las condiciones que marca la ley y el precio de arrendamiento anual no exceda de determinada cuantía. El rendimiento de este impuesto en el ejercicio de 1916 a 1917 fué de 113 millones de coronas.

INGLATERRA. — El impuesto inglés sobre edificios (*inhabited houses tax*), que no se extiende a Irlanda, tiene el carácter mixto de un impuesto sobre el producto de alquileres y un impuesto de inquilinato. En las casas arrendadas el impuesto no se satisface por el propietario, sino por el inquilino o arrendatario. Se eximen las viviendas de un producto anual inferior a 20 libras esterlinas; las viviendas desocupadas, hospitales, institutos técnicos, las casas de la familia real y en determinadas condiciones las casas para obreros. El tipo normal de gravamen para las viviendas propiamente dichas es de 9 peniques por libra esterlina, es decir, 3,75 por 100; para los edificios que se destinan conjuntamente a fines industriales, 6 peniques por libra, o sea 2,5 por 100. Modernamente se ha atenuado el gravamen por consideraciones sociales. Así, en 1890 se redujo el tipo de gravamen de 6 y 9 peniques a 2 y 4 peniques, respectivamente, cuando el producto del arrendamiento oscilaba entre 20 y 40 libras. A 4 y 6 peniques por libra cuando el valor del arrendamiento oscilaba de 40 a 60 libras esterlinas. Esta medida benefició a 800.000 contribuyentes y el Tesoro redujo sus ingresos por tal motivo en unas 600.000 libras esterlinas. No obstante, el rendimiento de este impuesto aumenta constantemente, en parte a consecuencia del aumento de la población y más principalmente a consecuencia de la concentración de la población en las ciudades y del desarrollo industrial. En 1893 produjo 1,41 millones de libras y en el ejercicio de 1911 a 12, 1,95 millones (1).

FRANCIA. — El impuesto francés sobre edificios hasta el año 1914 tuvo un doble carácter: de impuesto sobre edificios y de impuesto sobre puertas y ventanas. El primero se separó de la contribución rústica por ley de 1872 y se transformó en impuesto de cuota por ley de 8 de agosto de 1890. Se basa en un extenso catastro que se revisa cada diez años:

(1) Este impuesto, como tal impuesto del Estado, no se percibe desde el año 1924. — (N. DEL T.)

el tipo de gravamen fué del 3,2 por 100, o del 3,6 por 100 incluidos los recargos del Estado. La base de gravamen la constituye el precio del arrendamiento deduciendo el 25 por 100 para las viviendas y el 40 por 100 en las fábricas, a título de gastos de reparación y sostenimiento. El rendimiento de este impuesto fué en 1908 de 86,2 millones de francos. Por ley de 29 de marzo de 1914 se elevó el tipo de gravamen al 4 por 100 y al 10 por 100 por ley de 31 de julio de 1917, pero en cambio se suprimieron los recargos o céntimos adicionales del Estado. En el presupuesto para 1921 se calcula el rendimiento de este impuesto en 293,5 millones de francos. El impuesto sobre puertas y ventanas, mezcla de impuesto de producto e impuesto sobre el gasto, sólo tiene hoy importancia para los municipios; pues el Estado no lo percibe desde que por ley de 31 de junio de 1917 se establecieron los impuestos especiales sobre la renta. Recibe ese nombre en atención a que se percibe por el número de puertas y ventanas que van a dar a la calle, patios y jardines. Se percibe del propietario que lo difunde sobre el arrendatario elevando el precio de arrendamiento. Cuando esto ocurre es propiamente un impuesto de inquilinato o impuesto sobre el gasto y puede considerarse como complementario del impuesto personal y mobiliario. La tarifa de gravamen consta de varias clases en atención a la población del lugar, la extensión del edificio y la naturaleza de los huecos. La insuficiencia de esta clasificación incitó primero a París y después a otras ciudades a obtener el consentimiento para establecer una tarifa propia en la que a más del número de huecos se tenía también en cuenta el precio de arrendamiento del edificio. En el año 1912 percibió el Estado por este concepto 70,6 millones de francos.

ESPAÑA. — *Se gravan* en esta contribución: los edificios urbanos y rústicos, ya estén destinados a casas de habitación, ya a almacenes, fábricas, artefactos, tahonas, molinos, ingenios, labranza, cría de ganado o cualquier otra granjería. Disfrutan de *exención* absoluta y perpetua: las fincas propiedad del Estado y del patrimonio de la Corona; los palacios y casas corporativas de mancomunidades, diputaciones y municipios, donde se hallen instaladas sus dependencias y oficinas; los edificios y terrenos anejos propiedad de Estados extranjeros destinados a residencias u oficinas de su representación diplomática, siempre que dichos Estados otorguen al español el mismo privilegio; los templos católicos abiertos al culto público; los templos o capillas de las distintas confesiones abiertos al culto público, siempre que en las naciones a que correspondan los solicitantes haya reciprocidad respecto a los templos católicos españoles; los edificios y jardines destinados únicamente a habitación y recreo de los obispos y párrocos; los seminarios conciliares; los edificios o conventos de órdenes establecidas legalmente, siempre que no produzcan a sus dueños particulares alguna renta; los cementerios, siempre que no produzcan renta a su propietario; las fincas que se destinan de modo público y gratuito a fines de utilidad o beneficencia pública, los Pósitos, Montes de Piedad y Cajas de Ahorro del patronato del go-

bierno; las fincas propiedad común de los pueblos, que no produzcan renta en favor de los mismos; los terrenos ocupados por calles y vías que sean de uso público y gratuito; los bienes comprendidos en la ley del Instituto Nacional de Previsión; los edificios enclavados en los terrenos ocupados por las líneas de ferrocarriles y destinados a los servicios indispensables para la explotación de tales líneas. El R. D. ley de 3 de abril de 1925 establece también una serie de exenciones temporales o parciales (edificios que se construyan de nueva planta o que se reedifiquen, reformen o amplíen, etc.).

Los *trabajos evaluatorios* de la riqueza urbana, según la nueva ley del catastro, tendrán por objeto determinar el valor real o normal y el valor en renta o producto íntegro de cada parcela. Se entiende por *parcela catastral urbana* todo edificio o grupo de edificios en relación de dependencia, comprendidos bajo una sola linde material, aunque pertenezcan en porciones señaladas, habitaciones o pisos, a distintos dueños en dominio pleno o menos pleno; y los solares o extensión de terreno edificado o propio para la edificación, entendiéndose como tal aquel que por hallarse enclavado dentro del casco de una población o por su inmediación a núcleos urbanos o zonas urbanizadas, haya adquirido un valor notoriamente superior al que le correspondería como terreno de labor. El *valor real o normal* se obtendrá en los edificios por su precio de coste y las circunstancias de estado de vida y conservación y en los solares por su precio de cotización. Se formulará en ambos casos a base de precios unitarios por metro cuadrado en planta. El *valor en renta o producto íntegro* se deducirá como consecuencia del estudio que en cada caso habrá de realizarse de las condiciones peculiares de la localidad, situación y destino de las fincas y demás circunstancias influyentes. La *base tributaria o líquido imponible* de la parcela urbana se deducirá de su valor en renta mediante descuento por servicios y suministros, huecos y reparaciones graduados en la forma que determine el Reglamento, aun no promulgado (R. D.-ley de 3 de abril de 1925).

Según la ley de 1910 el producto íntegro de los edificios se fijará: por el precio de arrendamiento según contrato, si lo hubiere; por el valor corriente de los alquileres en la localidad según las condiciones y situación de las fincas, y subsidiariamente por el interés legal del capital representado por su valor en venta. Para determinar el líquido imponible se deducirá del producto íntegro: *a)* el 25 por 100 por huecos y reparos si los edificios estuviesen destinados a viviendas; *b)* el 33 por 100 de los edificios ocupados exclusivamente por establecimientos industriales o el 66 por 100 si en el producto íntegro de éstos se hubiese computado el importe del arrendamiento de la maquinaria; *c)* el 50 por 100 de los teatros, cinematógrafos y edificios destinados a espectáculos similares; los edificios de carácter rural y los demás cuyo destino no guarde analogía con los expresados; *d)* el 40 por 100 de las plazas de toros, frontones y demás edificios análogos.

Por lo que respecta a los *tipos de gravamen*, recuérdese lo que decía-

mos al tratar de la contribución de rústica. Los pueblos que en 31 de julio de cada año tuviesen aprobado y comprobado el Registro fiscal tributan al tipo del 17 por 100 y si los tuviesen aprobados pero no comprobados, al 18 por 100. Los demás pueblos que contribuyen por cupo satisfarán la contribución al tipo que resulte, sin que pueda exceder del 22 por 100 y siendo ese tipo superior en 1,75 por 100 al tipo medio de gravamen por rústica.

Sobre el recargo del 16 por 100 por atenciones de primera enseñanza se aplica aquí lo dicho al tratar de esta cuestión en la contribución de rústica. La de urbana sufre además el recargo adicional del 7,5 por 100 establecido por la ley de presupuestos de 1898 y ley de 29 de diciembre de 1910.

La ley de presupuestos para 1920-21 apremia a los ayuntamientos con recargos especiales para formar sus correspondientes Registros fiscales de edificios y solares (véase ley de presupuesto para 1924-25 y para 1927 y R. O. de 18 de marzo de 1927). Por *Registro fiscal* se entiende, según la moderna ley del catastro, el conjunto de declaraciones formuladas por los propietarios, relativas a la situación, linderos, superficie, valor y renta de todas las parcelas urbanas de un término municipal. Antes (Reglamento de 24 de enero de 1894) se definía diciendo que era el documento legalmente aprobado en que se relacionan, después de haber sido comprobados y evaluados todos los edificios y solares de un término municipal.

Por último, el R. D. ley de 25 de junio de 1926 eleva en el 25 por 100 los líquidos imponibles comprendidos en los Registros fiscales de edificios y solares aprobados y puestos en vigor, pero no comprobados, y en el 20 por 100 como máximo los líquidos imponibles comprendidos en los Registros fiscales que comprobados antes de 1917 no hayan sido revisados posteriormente. De estos aumentos no participan los ayuntamientos. Por el Estatuto municipal de 8 de marzo de 1924 se cede, en efecto, a los municipios el 20 por 100 de las cuotas del Tesoro de la contribución territorial por riqueza urbana.

Bibliografía.— *W. Vocke*, «Ueber Häusersteuer, mit besonderer Rücksicht auf Bayern» (Z. Staats. W., 1875).— *F. v. Myrbach*, «Die Reform der österr. Hauszinssteuer» (Zeitsch. f. Volkw, Viena, 1903).— Del mismo, «Gebäudesteuer», en el Oesterr. Staatswörterbuch, 2.ª ed., t. II.— *Adams*, «Die Gebäude- und Miesteuer in Oesterreich», Halle, 1898.— *Max v. Heckel*, «Die Reform der Gebäudegrundsteuer in Frankreich» (Finanzarc., 1891).— *F. Sodoffsky*, «Die Besteuerung der Gebäude», Riga, 1892.— Del mismo, «Ein Beitrag zur Häuser- und Realitätenbesteuerung», Jahrb. d. Intern. Verein f. vergleich. Rechtswissenschaft, etc., año V.— *Philippovich*, artículo sobre «Gebäudesteuer», Stengels Wörterb.— *Eheberg*, artículo sobre «Gebäudesteuer» en el Handw. d. Staatsw. (Por el mismo en la 4.ª ed., en publicación)

4. La contribución industrial

§ 130. La contribución industrial es un impuesto que satisface el industrial sobre el producto de su industria.

En oposición a la contribución territorial de rústica, el arrendatario de una explotación industrial tiene que satisfacer también el impuesto, mientras que el arrendador contribuye independientemente por el precio de dicho arrendamiento, el cual se grava con otro impuesto de producto, por lo general con el impuesto especial sobre la renta.

No se puede determinar de un modo general lo que haya de considerarse como industria a los efectos tributarios. La extensión de la contribución industrial depende más bien de cómo se ha regulado por consideraciones prácticas la delimitación entre las distintas clases de impuestos de producto. Ciertamente las leyes tributarias a este respecto tienen de común una cierta *característica*: todas ellas comprenden en primer término la industria en sentido estricto, es decir, la actividad transformadora de materias primas, esto es, fábricas, manufacturas, artesanos; y en segundo término, por lo general, comprende también al comercio con sus industrias auxiliares y accesorias, esto es, los negocios mercantiles propiamente dichos, los de transportes, las empresas de comisión, banca, seguros y agencias, las expendedorías de bebidas y la llamada industria de prestación de servicios. Por lo general, se exime de la contribución industrial la venta de los productos obtenidos en las explotaciones agrícolas y forestales. En cambio, se someten a este impuesto las explotaciones agrícolas accesorias de carácter industrial, tales como las refinerías de alcohol, cerveza, etc. Las minas se someten unas veces a la contribución industrial, otras al impuesto especial sobre la renta o al impuesto especial de minas. Esto último ocurre también con las empresas ferroviarias. En algunos Estados se extiende también la contribución industrial a determinadas profesiones liberales (médicos, artistas, etc.), que en otro caso se someten al impuesto especial sobre la renta o al impuesto sobre sueldos y salarios. Las industrias en ambulancia, por motivos técnicos y económicos se someten, por lo general, a un impuesto especial. Por consideraciones de orden político social se someten otras empresas a impuestos especiales o adicionales a la contribución industrial; así ocurre con las hospederías, los martillos, los grandes almacenes, etc.

La *justificación* de la contribución industrial en el sistema de

la imposición de producto no ofrece duda alguna. Pero ocasiona múltiples dificultades. No siempre es fácil precisar de un modo adecuado la ganancia industrial, pues varía grandemente en el tiempo y el espacio y está en alto grado condicionada por la magnitud de la explotación y por la persona del empresario. La difusión en sus distintas formas es frecuente y favorece a unas empresas (grandes explotaciones) más que a otras. Pero frente al hecho de que un sistema de imposición de producto sin la contribución industrial implicaría una grave laguna, dada la situación actual, todas estas dificultades y los demás argumentos que puedan hacerse valer contra la contribución industrial no son en modo alguno decisivos.

Si se descompone el producto de la industria en sus elementos nos encontramos que, por lo general, ese producto es mixto, esto es, procede de distintas fuentes, a saber: del producto del trabajo, del producto del capital, y de la ganancia del empresario. En unos casos prevalecerá uno de estos elementos y en otros, otro, según la naturaleza de la industria. La medida en que esto ocurre depende principalmente de las características técnicas y económicas, así como de la magnitud de la explotación. En las pequeñas explotaciones y en las llamadas industrias de prestación de servicios su producto se aproxima al salario; en las grandes explotaciones, la colaboración del capital da a éste un carácter preponderante. Las diferencias de capacidad de prestación de los distintos empresarios, debidas a esa colocación del capital, debieran tenerse en cuenta por la legislación tributaria al determinar los tipos de gravamen, pero la mayor parte de las veces no ocurre así o solamente se tiene en cuenta de un modo muy esquemático. La contribución industrial no siempre grava el producto neto, sino que muchas veces recae sobre algo ambiguo, entre producto neto y bruto. Del mismo modo que en la contribución de rústica y urbana no siempre se deducen del producto las cargas, con lo cual se ocasionan graves desigualdades de gravamen.

§ 131. La *liquidación* de la contribución industrial puede efectuarse o bien tomando como base de gravamen el producto mismo, o bien ciertos *signos externos* por los cuales se infiere el producto.

La mejor medida para la determinación de la base de gravamen es también en este impuesto el *producto efectivo*. De aquí que se acuda en primer término al producto efectivo cuando éste se puede determinar por una ordenada teneduría de libros, como ocurre, por ejemplo, en las sociedades obligadas a rendir cuentas,

o con los comerciantes legalmente obligados a formar su inventario-balance, o dondequiera que se pueda precisar ese producto por contraposición de ingresos y gastos. Con razón se ha dicho que una legislación es defectuosa cuando no utiliza esta medida simplemente por no ser aplicable en todos los casos y acude a la imposición por signos externos aun en los casos en que se podría determinar directamente el producto. Pero la imposición sobre el producto efectivo ofrece ciertamente muchas dificultades: presupone un amplio control que se considera desagradable para el industrial y la aplicación de preceptos penales adecuados para obtener resultados apreciables. Las antiguas leyes sobre la contribución industrial se atenían a ciertos *signos externos* que se creía podían servir de medida para determinar la cuantía del producto. Este sistema ofrecía menores reparos a fines del siglo XVIII y en los primeros decenios del XIX, porque entonces prevalecían con mucho las explotaciones pequeñas y medianas; eran raras las grandes explotaciones, y la influencia del capital y de la personalidad del empresario sobre el producto no era tan decisiva como lo es en épocas posteriores a las indicadas. Para la justa imposición de las grandes empresas son inadecuadas las estimaciones y los signos externos. No obstante, se acude también a éstos en la actualidad en numerosas legislaciones.

En las industrias de mercado local se acudía antes, y aun hoy a veces, a la *magnitud de la población* del lugar en que se ejercía la industria como una medida de la cuantía del producto. Se creía que cuanto mayor era la población de un lugar tanto más productiva sería la industria, opinión que ciertamente no puede sostenerse después de un somero estudio. Las industrias de igual especie se gravaban, por consiguiente, con distintas cuotas, por lo general fijas, según la localidad en que se ejercían. Además, se gravaba la industria en distinta cuantía según la *magnitud de la explotación*, determinada por signos externos, tales como el número de auxiliares, cantidad de materias primas utilizadas o de productos elaborados, precio de alquiler de los edificios en que se ejercía la industria, capacidad de prestación de máquinas o utensilios, etc. También se utiliza como punto de partida para la estimación del producto la magnitud de la cifra de los negocios o de venta en el año. Pero como la ganancia industrial puede diferir grandemente según la naturaleza del negocio, aun con la misma cifra de ventas, la reciente legislación industrial francesa que establece este sistema de tributación, al lado del gravamen basado en el balance anual, fija para cada grupo de empresas o

profesiones una ganancia media normal inferida de la cifra de ventas.

Otras legislaciones contemporáneas utilizan como base de gravamen el *capital de colocación y explotación* y también el *producto neto*, determinado en los padrones del impuesto general sobre la renta, o en lugar de éste la *remuneración del trabajo personal del empresario*, para lo cual se tiene en cuenta a su vez el número y clase de auxiliares. Cuando se considera el capital de colocación y explotación como base de gravamen, la contribución industrial adquiere en parte el carácter de un impuesto especial sobre el patrimonio industrial.

Manifiestamente, las nuevas leyes sobre la contribución industrial no renuncian en absoluto a la utilización de los signos externos. Pero es inmanente a éstos el peligro de las mayores desigualdades de gravamen, incluso cuando los signos externos se declaran por el propio contribuyente y la estimación de la base se determina por personas competentes. Los signos externos, aun los más seleccionados, dan, en el mejor de los casos, no más que una imagen del producto bruto aproximado y nunca del producto neto. La exacta determinación del signo externo, como, por ejemplo, la comprobación de la cuantía de materias primas o de productos elaborados en cada industria, implica frecuentemente enormes dificultades; la fijación de las clases o grupos de población por cuya consideración se infiere el producto medio, es arbitraria; la comparación de los distintos grupos de industrias entre sí en consideración a su capacidad tributaria inferida por los distintos signos externos apenas es posible; en fin, por lo que respecta a determinadas industrias, tales como, por ejemplo, las explotadas por grandes compañías, los negocios de banca, de comisión y otros análogos, este método fracasa en absoluto y necesita complementarse acudiendo a una estimación general del producto.

Si en lugar de percibirse el impuesto en atención al signo externo de la población, se tienen en cuenta los elementos de explotación y además se establecen tipos normales de gravamen, diferenciados también en varias clases, habida cuenta de la magnitud de la explotación desaparecerán los reparos que se formulan contra la magnitud de la población tomada como signo externo del producto, pero esos tipos normales de gravamen se asemejan a las patentes que recuerdan los antiguos derechos de concesión e implican un gravamen adicional y arbitrario de la industria, cuyo establecimiento carece de toda justificación interna.

§ 132. Se ha procurado reformar el rígido esquematismo de la contribución industrial, aplicando el principio del reparto o del *cupo de gravamen* (Prusia, Austria). La característica de esta medida consiste en que los contribuyentes se clasifican en distintos grupos, según su situación económica, estableciendo para cada grupo tipos medios de gravamen y abandonando luego a la representación legal de los respectivos contribuyentes la distribución del importe total del cupo entre los individuos que constituyen el grupo, teniendo en cuenta las relaciones individuales y aplicando a cada uno de ellos un tipo que varíe dentro de un máximo y un mínimo. Este sistema presupone siempre el contingente o cupo del total producto tributario, pero aplicado racional e imparcialmente por los representantes del grupo puede conducir a un gravamen equitativo de los individuos que constituyen tal comunidad tributaria.

Prusia. — La contribución industrial de 20 de octubre de 1872 que provocó muchas quejas por el excesivo gravamen de las pequeñas explotaciones se reguló de nuevo por ley de 24 de junio de 1891. Se gravan todas las explotaciones industriales entre las cuales no se cuentan las explotaciones agrícolas y forestales con sus industrias accesorias, las minas y ferrocarriles ni las llamadas profesiones liberales. Se eximen del impuesto las explotaciones del imperio y del Estado prusiano; el Banco del Imperio, las cooperativas de crédito territorial y demás cooperativas que limitan rigurosamente su actividad a sus miembros y todas las explotaciones industriales de un producto anual inferior a 1.500 marcos o cuyo capital de colocación y explotación sea inferior a 3.000. Los contribuyentes se diferencian en cuatro clases, en atención al producto anual: Clase primera: producto anual superior a 50.000 marcos, o capital de colocación y explotación superior a 1.000.000 de marcos. Clase segunda: producto de 20.000 a 50.000 marcos o capital de 150.000 marcos a 1.000.000. Clase tercera: producto de 4.000 a 20.000 marcos o capital de 30.000 a 150.000 marcos. Clase cuarta: producto de 1.500 a 4.000 marcos, o capital de 3.000 a 30.000 marcos. En la clase primera se establece una escala de gravamen en forma que de 50.000 a 54.800 marcos el impuesto es de 524 marcos y por cada 4.800 marcos de producto o fracción se eleva el impuesto en 48 marcos. En las clases segunda a cuarta los tipos medios de gravamen se fijan en 300, 80 y 16 marcos, respectivamente. Los tipos máximos y mínimos son, respectivamente: en la clase segunda, 156 y 480 marcos; en la tercera, 31 y 192 marcos, y en la cuarta, 4 y 36 marcos. Los contribuyentes de un distrito pertenecientes a las clases segunda, tercera y cuarta se asocian en gremios («sociedades tributarias»), que satisfacen al Tesoro la cantidad que resulte de aplicar al número de individuos que constituyen el gremio el tipo medio de grava-

men. Por la ley de exacciones municipales de 1893 se cedió este impuesto a los municipios, pero en virtud de otra ley de 1920 se percibe de nuevo por el Estado (§ 119) (1).

Baviera. — Ley de 1.º de julio de 1856 modificada esencialmente por ley de 14 de agosto de 1910 y nueva refundición por ley de 27 de julio de 1921. Grava también las minas, pero no las explotaciones agrícolas y forestales ni las accesorias a éstas. Las industrias en ambulancia se gravan por una ley especial (10 de marzo de 1879, 20 de diciembre de 1877 y 27 de julio de 1921). La contribución industrial se compone conjuntamente de un impuesto sobre el capital de explotación y otro sobre el producto. La base de gravamen en el primero se determina por el valor del capital de explotación incluido el de colocación (máquinas, utensilios, saltos de agua, materias primas y auxiliares, derechos patrimoniales, existencia en caja, etc.), deducidas las deudas de capitales colocados en la explotación. El valor del capital de explotación se determinará anualmente por estimación y cálculo teniendo en cuenta el valor corriente. El impuesto es:

Para los primeros 3.000 marcos de capital, el 0,75 por 1.000.

Para los 5.000 marcos siguientes: 0,80 por 1.000.

Para los 10.000 marcos siguientes: 0,85 por 1.000.

Para los 10.000 marcos siguientes: 0,90 por 1.000.

Para los 10.000 marcos siguientes: 0,95 por 1.000.

Para el capital que exceda de esas cifras, el 1 por 1.000.

La base de gravamen del impuesto sobre el producto es el producto neto industrial determinado con arreglo a las normas establecidas en la ley del impuesto imperial sobre la renta o en la ley del impuesto imperial sobre sociedades.

(1) Al dar el imperio normas para la regulación fiscal de los Estados, Prusia sigue prescindiendo de esta fuente de ingresos que perciben los municipios donde constituye el elemento móvil de la imposición local. Pero es el Estado el que da las normas legales para la liquidación y percepción de este impuesto.

La moderna legislación prusiana que declara abolida la ley del 91 está constituida fundamentalmente por las leyes de 23 de noviembre de 1913, 16 de febrero de 1924, 31 de marzo de 1926 y Reglamento de 6 de mayo de 1926. Se gravan ahora también en este impuesto las minas. Base de gravamen es el producto neto industrial (determinado fundamentalmente por las normas que sirven para liquidar la utilidad industrial imponible en el impuesto sobre la renta) y el capital industrial, o en sustitución de éste, previo acuerdo del ayuntamiento interesado, la suma de salarios.

El tipo de gravamen en atención al producto es: para los primeros 2.400 marcos o fracción, el 1 por 100; para los 1.200 marcos siguientes el 1,5 por 100 y para lo que exceda el 2 por 100. El tipo de gravamen sobre el capital industrial es: para la parte que no exceda de 12.000 marcos, $\frac{1}{3}$ por 1.000 y para la que exceda, $\frac{1}{2}$ por 1.000. Las empresas cuyo capital no exceda de 4.800 marcos se examinan del impuesto por este concepto. El tipo de gravamen sobre la suma de salarios es del 1 por 1.000. Sobre estas bases y tipos los municipios pueden además establecer nuevos recargos, con autorización especial, cuando éstos hayan de exceder del 200 por 100. — (N. DEL T.)

Los tipos de gravamen son.

Para los primeros 3.000 marcos de producto neto o fracción, el 0,25 por 100.

Para los 2.000 marcos siguientes el 0,50 por 100.

Para los 2.000 marcos siguientes el 0,75 por 100.

Para los 1.000 marcos siguientes el 1,00 por 100.

Para los 1.000 marcos siguientes el 1,10 por 100.

Para los 1.000 marcos siguientes el 1,20 por 100.

Para los 1.000 marcos siguientes el 1,30 por 100.

Para los 1.000 marcos siguientes el 1,40 por 100.

Para los 18.000 marcos siguientes el 1,50 por 100.

Para el producto neto que exceda de esas cifras, el 1,55 por 100.

Los grandes almacenes, que antes se gravaban por este impuesto con tipos más elevados, se gravan ahora por una ley especial (1).

Wurtemberg. — Leyes de 28 de abril de 1873 y 8 de agosto de 1903. Grava también las minas y fuentes minerales. Se percibe en atención a dos signos objetivos: la utilidad procedente del trabajo personal y el producto del capital de explotación. La utilidad procedente del trabajo personal se grava por una tarifa de clases en atención al sistema de explotación, al número de auxiliares de la empresa y a la cuantía del capital de explotación. Cuando el producto se estima inferior a 850 marcos, el líquido imponible es solamente la décima parte del producto; de 850 a 1.700 marcos de producto, los $\frac{2}{10}$; de 1.700 a 2.550, $\frac{4}{10}$; de 2.550 a 3.800, $\frac{8}{10}$, y únicamente cuando el producto exceda de 3.800 marcos se estimará íntegramente este producto como producto imponible. Para el cálculo de las utilidades procedentes del trabajo se distinguen cuatro clases de población. Las industrias que trabajan con un capital inferior a 700 marcos se eximen de este impuesto. En las industrias con un capital de más de 700 marcos se eleva el impuesto sobre las utilidades del trabajo en atención al número de auxiliares o dependientes y al patrimonio de explotación. El propio patrimonio de explotación se estima en producto neto, para lo cual se distinguen sesenta y seis clases (desde 700 marcos hasta 200.000) y se tiene también en cuenta la velocidad de circulación. Los signos externos se declaran por el contribuyente mismo. La contribución industrial wurtemberguesa es un complicado impuesto de catastro formalista en grado sumo. Como al establecerse el impuesto general sobre la renta la contribución industrial adquirió el carácter de impuesto complementario, el capital imponible no se gravaba en su total

(1) Ahora, como en la legislación citada en el texto, es un impuesto del Estado. Los Reglamentos de 18 de agosto de 1923 y 9 de agosto de 1926 no implican ninguna transformación esencial. Los tipos de gravamen varían del 0,75 al 1,50 por 100 para el impuesto sobre el capital y del 0,25 al 1,90 por 100 para el impuesto sobre el producto. — (N. DEL T.)

cuantía, sino sólo en un 40 a 80 por 100. Las industrias en ambulancia se gravan por una ley especial (1).

Austria.— En lugar de la contribución industrial de 1812 se estableció el impuesto especial sobre la renta en 1849. Se gravaba la industria por dos sistemas: por la contribución industrial sobre el producto medio y por el impuesto sobre la renta, sobre el producto efectivo. La reforma tributaria de 25 de octubre de 1896 modificó esencialmente el régimen de gravamen. La contribución industrial consta de dos partes: una que afecta a las sociedades y otra a las demás empresas industriales. Las sociedades se gravan, por lo general, con el 10 por 100 del producto neto obtenido en el ejercicio anterior, pero el impuesto debe ser al menos $\frac{1}{10}$ por 100 del capital acciones o de las primas netas anuales en las sociedades de seguros. Las sociedades por acciones que distribuyen un dividendo superior al 10 por 100 se someten a un recargo sobre lo que exceda de dicho dividendo. La base de gravamen es el producto neto. Las empresas individuales se gravan por un impuesto de cupo que al principio era de 17 millones de florines. El total contingente se reparte por industrias. El reparto en cada distrito se hace por gremios. Durante la guerra y posteriormente se modificaron los tipos de gravamen. El rendimiento del impuesto en el ejercicio de 1911 fué de 101,8 millones de coronas, de los cuales 36,7 corresponden al impuesto sobre las personas individuales y 65,1 al impuesto sobre sociedades. En 1916-17 produjo 152 millones, de los cuales sólo 26,2 corresponden a la contribución industrial de sociedades.

Francia.— La contribución industrial francesa (*contribution des patents*), establecida en tiempo de la Revolución, estuvo en vigor hasta el año 1918. Indicaremos sus preceptos fundamentales por haber servido de modelo a la mayor parte de los países de la Europa continental (última codificación por ley de 15 de julio de 1880). Se establecían cuatro grupos de contribuyentes: 1.º, comerciantes y artesanos; 2.º, grandes empresas, de transporte, banca, etc.; 3.º, grandes empresas industriales, y 4.º, profesiones liberales. El impuesto consistía en un derecho fijo y un derecho proporcional. El derecho fijo importaba en numerosos grados

(1) Para armonizar la legislación de este Estado con las normas dadas por el Reich, se modificó el impuesto por las leyes de 22 de septiembre de 1922 y 29 de diciembre de 1926. La base de gravamen es el producto neto imponible, es decir, la media del producto neto considerado como ganancia industrial al liquidar el impuesto imperial sobre la renta de las personas físicas y jurídicas en los tres ejercicios precedentes. Pero ciertos gastos que en éste se deducen no se deducen en la contribución industrial (intereses de deudas). De la ganancia se deducen las utilidades por el trabajo personal del industrial y como tal se considera el 90 por 100 del producto neto de los 1.000 primeros marcos que constituyan éste; el 80 por 100 de los 1.000 marcos siguientes; el 70 por 100 de los 1.000 marcos siguientes, etc., hasta el 20 por 100 del producto neto que exceda de 10.000 marcos. El impuesto sobre el producto se complementa por el impuesto sobre el capital de explotación, al tipo del 5 por 100, impuesto que tendrá el carácter de imposición mínima.— (N. DEL T.)

de 2 a 300 francos, pero en la clase primera y segunda se tenía en cuenta la cuantía de la población, del lugar en que se ejercía la industria. En la clase tercera el derecho fijo se graduaba en atención a determinados signos externos (número de obreros, capital acciones, máquinas). En la clase cuarta no se aplicaba el derecho fijo. El derecho proporcional se graduaba en relación con el precio del alquiler del local en que se ejercía la industria y variaba del $\frac{1}{15}$ al $\frac{1}{40}$ por 100. El nuevo impuesto sobre los beneficios industriales y comerciales establecido por la ley de 31 de julio de 1917, modificado por la de 25 de junio de 1920, es bastante complicado. La fuente de gravamen son las ganancias obtenidas por particulares o sociedades de explotaciones ejercidas en Francia. La base de gravamen la constituye o la ganancia neta efectiva o se determina por estimación inferida por la cuantía de la cifra de los negocios y por la ganancia media de la industria en cuestión. La primera forma de determinación de la base se aplica a las sociedades por acciones y otras sociedades que con motivo del impuesto sobre ganancias de guerra declararon ya sus ganancias netas. Las demás sociedades se gravarán por igual procedimiento cuando comuniquen a la oficina respectiva su cuenta de pérdidas y ganancias. Por lo demás, los contribuyentes pueden elegir entre el primero y el segundo modo de gravamen. No existe la obligación de la declaración. Cuando se tributa por la ganancia neta se deducirá de la ganancia: primero, el precio de arrendamiento del inmueble industrial en tanto en cuanto sea propio del empresario; segundo, las amortizaciones usuales y corrientes, y tercero, las demás cargas. Para la tributación, en atención a la cifra de los negocios, han de prestar los contribuyentes la correspondiente declaración, pues en otro caso se hará una estimación oficial y se recargará el impuesto en la mitad. Una comisión especial integrada por funcionarios y representantes de la industria y del comercio determinará para cada clase de empresas (en total 733, clasificadas en dieciséis grupos) la cuota media de ganancia, así como la máxima y mínima. Esa estimación provisional se comunicará al contribuyente, quien en su caso podrá impugnarla. El gravamen se establece *par tranche*, esto es, las ganancias inferiores a 1.500 francos, se gravan sólo por el 25 por 100; las comprendidas entre 1.500 y 5.000 francos se gravan por el 50 por 100 y las ganancias superiores a esa cifra se gravan en su totalidad. El tipo de gravamen es el 8 por 100. Del importe a que ascienda el impuesto se deduce el 7,5 por 100 por el primero y segundo hijo a cargo del contribuyente y por cada hijo más el 15 por 100, caso de que la renta no exceda de 10.000 francos, o el 5 por 100 para los tres primeros hijos y el 10 por 100 por cada otra persona a su cargo cuando la renta exceda de 10.000 francos. Además, se atenúa el gravamen a los pequeños artesanos, viudas, etc. Los grandes almacenes sufren un recargo en atención a la cuantía de la cifra de ventas. El recargo es del 1 por 1.000 para los primeros 1 a 2 millones de venta; del 2 por 1.000 para los 8 millones siguientes; del 3 por 1.000 para los 90 millones siguientes; del 4 por 1.000 para los 100 millones siguientes, y del 6 por 1.000 para

la parte de la cifra de ventas que exceda de 200 millones. La declaración es obligatoria. El presupuesto para 1921 calcula el rendimiento de este impuesto en 500 millones de francos, mientras que el rendimiento por principal de la antigua contribución de patentes ascendía solamente a 149 millones.

En *Inglaterra* se grava a los industriales por el impuesto sobre la renta en su cédula D.

En *Italia* con el impuesto sobre la renta, sobre el patrimonio mobiliario en la sección D.

España.—La reforma de 1845 implanta de plano el sistema francés, obra de la gran Revolución, de contribuciones directas de producto. Se establece, en efecto, un derecho fijo, en la tarifa general, sobre la base de la población, o en tarifas especiales para la industria fabril y manufacturera, cualesquiera que fuesen las utilidades percibidas por el contribuyente, y un derecho proporcional consistente en el 10 por 100 de los alquileres satisfechos por los locales en que se ejercía la industria. Pero pronto se pierde la orientación del sistema francés. En 1846 se sustituye el derecho fijo y uniforme con tres derechos, fijos también, pero desiguales entre sí, y lo que es más importante, suprimida desde 1.º de abril de 1847 la contribución especial de inquilinatos, el R. D. de 3 de septiembre de 1847 suprime el derecho proporcional y anula las tres categorías de derecho fijo. Suprimido este derecho proporcional se aspira a gravar la capacidad individual por el sistema de agremiación, que toma un desarrollo inusitado. Los agremiados eran colectivamente responsables del pago de tentas cuotas de tarifa como individuos constituían el gremio, pero entre éstos se hacía el reparto individual en forma que la cuota mínima y máxima de gravamen no podría exceder respectivamente del cuarto y el cuádruplo de la cuota legal. Desde esta época, en realidad, hasta fecha reciente no se alteran las bases de la contribución industrial.

Ultimamente se reguló esta contribución por el Reglamento de 28 de mayo de 1896, publicado nuevamente en diversas fechas para ponerlo en armonía con las distintas modificaciones acordadas. La contribución se exige «por el mero ejercicio de cualquier industria, comercio, profesión, arte, oficio o fabricación no exceptuados, hállese o no comprendidos en las tarifas». Las tarifas son cinco, a saber: la primera comprende el comercio en general, distribuido en quince clases y diez bases de población. La segunda comprende, en ciento treinta y seis epígrafes, a los contratistas, agentes, almacenistas, banqueros, comisionistas, corredores, consignatarios, especuladores, tratantes, casas de baños, de salud y manicomios, editores de obras y empresas periodísticas, establecimientos de enseñanza, espectáculos públicos, industrias de transportes y otras varias industrias, todas las cuales se gravan en cuotas especificadas, tomando por signo externo la población, unas veces y la cantidad de obra y elementos industriales, otras. La tarifa tercera comprende, en cuatrocientos veinticuatro epígrafes, la industria fabril en general y se toma

en cada caso como base la clase y número de elementos de fabricación, la naturaleza de la fuerza motriz, el número de obreros, tiempo de ejercicio o actividad, etc. La tarifa cuarta comprende las profesiones del orden civil, distinguiendo las sujetas y no sujetas a bases de población; las del orden judicial en catorce epígrafes y siete bases de población; y la sección de artes y oficios en siete clases y diez bases de población. La tarifa quinta o de patentes comprende industrias de ejercicio fijo (vendedores al por menor en puesto fijo al aire libre de diversos artículos, chalanes, paradas de caballos, tratantes en basuras, etc.) e industrias en ambulancia. El hecho de no figurar una industria en las tarifas no es causa de exención, sino que se adicionará a las mismas previo el oportuno expediente de asimilación. En la tabla de exenciones se enumeran hasta cincuenta profesiones, industrias y oficios (aguadores ambulantes, Cajas de Ahorro y Montes de Piedad, costureras, funcionarios públicos, lavanderas, maestros de instrucción primaria, oficiales de albañilería, etc., mientras trabajen a jornal, sociedades de seguros mutuos, etc.). Por leyes de 1900, 1905, 1907 y 1910 se segregó de esta contribución a las sociedades anónimas, comanditarias por acciones, las demás comanditarias y, en general, cualesquiera sociedades que tengan por objeto un fin lucrativo que no sea la publicación de libros, periódicos o revistas, o la enseñanza en cualquiera de sus grados, las cuales contribuirán por el impuesto de utilidades.

Por tradición administrativa se grava, por lo general, en esta contribución el rendimiento neto medio más o menos arbitrariamente asignado por la Administración a cada industria en atención a los diversos signos externos; y la cuota de gravamen fué unas veces del 6, otras del 5 y del 10 por 100, sin que la legislación determine los motivos del trato diferente a este respecto.

El límite máximo de gravamen es el 15 por 100 de las utilidades obtenidas en el año económico anterior, que es señalado por el Reglamento al tratar de las reclamaciones de agravio absoluto. Las cuotas son de tres clases: prorrateables, irreducibles y de patente, diferenciándose las irreducibles de las otras dos en que aquéllas se devengan totalmente, cualquiera que sea el tiempo que durante el año se ejerza la industria, y distinguiéndose además de las de patente en que aquéllas se cobraban por trimestres, mientras que éstas se satisfacían de una sola vez al comenzar el ejercicio de la industria o el año económico; pero la ley de 29 de abril de 1920 dispone que las cuotas irreducibles se satisfarán por medio de patentes, aunque no figuren en esa tarifa.

La contribución se compone: de una cuota fija para el Tesoro, que es la establecida en las tarifas; de un recargo municipal de hasta el 32 por 100 para las capitales de provincia y poblaciones asimiladas y de hasta el 13 por 100 para las demás poblaciones y de un 5 por 100 sobre la suma de las cantidades anteriores para gastos de cobranza.

Si un industrial reúne en un mismo local más de una industria de las comprendidas en los diferentes epígrafes de la tarifa primera, pagará

sólo la cuota correspondiente a la industria que tenga señalada cuota más alta. El que a la vez ejerza en un mismo local industrias comprendidas en otras tarifas pagará separadamente las cuotas respectivas. Cuando en un mismo local se ejerzan industrias diferentes por distintos industriales, pagará cada uno la cuota que le corresponda y si un industrial ejerce la misma industria en dos o más locales separados, pagará una cuota por cada local.

La ley considera *bazares* a los establecimientos mercantiles instalados en locales que teniendo una o más entradas, se hallen interiormente divididos en secciones o departamentos donde el público, bien se permita o no la entrada libre, puede examinar y adquirir cualquiera de los géneros o artículos expuestos y siempre que se hallen comprendidos en los epígrafes de la tarifa primera y la venta se verifique al por menor. Contribuyen por la tarifa segunda en la siguiente forma: Pagando la cuota correspondiente al artículo o grupo de artículos comprendidos en la clase más elevada de la tarifa primera y además el 50 por 100 de las cuotas asignadas a los artículos comprendidos en las clases inferiores de la misma tarifa. También pagarán el 50 por 100 de las cuotas asignadas en la tarifa cuarta cuando en los locales se ejerzan los oficios o artes clasificados en esa tarifa.

Las *industrias en ambulancia* hemos dicho que tributan por la tarifa quinta o de patentes.

La ley de 29 de abril de 1920 mejoró esencialmente el tributo autorizando al ministro de Hacienda para reformar la contribución con arreglo, entre otras, a las siguientes normas fundamentales:

Las cuotas se fijarán con la aproximación posible a razón del 10 por 100 del promedio de los rendimientos medios presuntos, y estableciéndose el límite máximo de gravamen, a los efectos de las reclamaciones de agravio absoluto en el 15 por 100. Para la determinación de las cuotas por la tarifa tercera se tendrá además en cuenta la suma del capital fijo y circulante de la industria respectiva, y las cuotas no podrán ser inferiores al 6 por 1.000 de aquella suma. En tanto se revisan las tarifas se recargan las cuotas entonces vigentes en un 50 por 100. Se ampliarán las bases actuales del repartimiento gremial teniendo en cuenta el capital necesario para el establecimiento y explotación del negocio, número y clasificación de los dependientes u obreros, valor en renta o venta de los locales, y número de elementos principales de la explotación.

La ley de 26 de julio de 1922 autoriza al ministro de Hacienda para establecer en las cuotas entonces vigentes un recargo de hasta un 25 por 100 (que se llevó a efecto por R. D. de 29 de julio), en tanto no se reformen las tarifas de una manera orgánica conforme disponia la ley de 1920. Autoriza también aquella ley para que los delegados de Hacienda puedan concertar con los ayuntamientos de los pueblos comprendidos en la última base de población el importe que se haya de cobrar anualmente por esta contribución, conforme a las reglas que para el caso se dicten. Autoriza también a los ayuntamientos que tienen establecido sobre

esta contribución un recargo inferior al 20 por 100 para que puedan elevarlo hasta dicha cifra. Por último, la ley de utilidades, reformada en 1922, llama a contribuir por este concepto (con una cuota que varía del 0,33 al 11 por 100 del beneficio neto efectivo) a los comerciantes e industriales individuales que se hallen en alguno de estos casos: cuando el capital empleado en el negocio exceda de 100.000 pesetas; cuando la cuota anual del Tesoro por la contribución industrial exceda de 1.500 pesetas; cuando el volumen global de ventas exceda de 250.000 pesetas; cuando el número medio de obreros empleados en los negocios que determinan la imposición exceda de 50 y cuando el contribuyente ejerciera la profesión de banquero; pero en tanto se aplica a estos industriales esta norma se autorizó al ministro para imponer a estos contribuyentes un recargo supletorio que no podrá exceder del importe normal de la cuota de tarifa para el Tesoro y que en la R. O. de 29 de julio de 1922 se fijó en el 40 ó el 50 por 100 de la cuota, según los casos.

El R. D. ley de 11 de mayo de 1926 establece nuevas bases para la reforma de la contribución industrial. En ella se recoge la dispersa legislación vigente con las modificaciones que en esencia indicamos a continuación. En lo sucesivo la contribución industrial tendrá por base el volumen anual de ventas u operaciones cobradas por los sujetos a ellas (excepto para los llamados a contribuir por utilidades, las empresas de espectáculos, transportes, publicaciones y los que ejerzan comercio o industria en municipios concertados para el pago de esta contribución) y el tipo de imposición se fijará anualmente para cada industria o serie de industria por la Junta Consultiva de la Contribución Industrial, no pudiendo ser inferior al 0,25 por 100 ni superior al 2 por 100 de dicho volumen anual. Pero subsiste el régimen anterior con el carácter de contribución mínima. Al efecto de poder liquidar el impuesto sobre esa nueva base se obliga al contribuyente a llevar un «libro especial de ventas y operaciones industriales y comerciales», creado ya por R. D. de 1.º de enero de 1926. Las tarifas son ahora cuatro, a saber: primera, comercio en general, en tres secciones: sujeto a bases fijas de población, sujeto a bases especiales y pequeño comercio e industrias en ambulancia. Comprende la tarifa quince clases y diez bases de población. La tarifa segunda comprende las profesiones con título facultativo o sin él y algunas industrias especiales, como establecimientos de enseñanza, espectáculos públicos, transportes, establecimientos balnearios, etc. La tarifa tercera comprende la industria fabril o manufacturera, y la tarifa cuarta las artes y oficios. En los municipios de menos de 1.000 habitantes deberá concertarse por los ayuntamientos la contribución correspondiente a los contribuyentes establecidos en el término, salvo los comprendidos en la tarifa tercera. Los gremios podrán ser locales, comarcales o provinciales y las cuotas individuales señaladas por el gremio podrán alcanzar como límite el sexto o séxtuplo de la cuota normal. En 1926 se publicaron las nuevas tarifas y su nomenclátor (R.R. OO. de 22 de mayo y 10 de diciembre), pero no el reglamento.

La recaudación líquida en millones de pesetas fué:

En 1900.....	40,2	En 1920-21.....	83,1
» 1910.....	44,5	» 1921-22.....	90,1
» 1915.....	45,4	» 1922-23.....	101,5
» 1919-20.....	52,6	» 1923-24.....	139,4

Bibliografía. — *Hoffman*, «Die verschiedenen Methoden der rationalen Gewerbebesteuerung» (Zeits. f. Staats. Wiss., 1850). — *W. Vocke*, «Ueber das bayerische Gewerbesteuergesetz vom 1. Juli 1856», ídem. 1861. — El mismo, «Die Besteuerung der Gewerbe in England», ídem. 1862. — Suplementos a estos artículos por *Helferich*, ídem 1862. — *G. Sohanz*, «Die Besteuerung der Genossenschaften in den deutschen Staaten und in Oesterreich» (ídem, 1886). — *A. Arndt*, «Die Besteuerung der Bergwerke», *Conrads Jahrb.*, 1881. — *V. Heckel*, «Die Stellung der Gewerbesteuer im Entwicklungsprozess der modernen Personalbesteuerung» (in *Wagner-Festgabe*), Leipzig, 1905. — Especialmente *Philippovich*, artículo sobre «Gewerbesteuer» en *Stengels Wörterb.* y *Eheberg*, artículo sobre «Gewerbesteuer» en el *Handw. der Staatsw.*, t. IV. — Referente a la tributación de las sociedades anónimas, etc., véase la bibliografía al § 94.

§ 133. Como se ha indicado anteriormente, por motivos técnicos y de otra especie, algunas clases de industrias se someten a un impuesto especial en sustitución del impuesto general sobre la industria. Y en otros casos determinadas industrias se gravan además con un impuesto especial, o dentro de la contribución industrial con cuotas de gravamen más elevadas.

Una parte de los impuestos especiales sobre la industria dimana de la época en que no existía la libertad industrial, y se derivan de las antiguas *tasas de concesión* o *derechos de licencia*, que originariamente tuvieron un carácter análogo al de tasa, pero que poco a poco se convirtieron en impuestos. Al establecerse el régimen de libertad industrial, desaparecieron en algunos Estados tales licencias, mientras que en otros se conservan en gran extensión y gravan principalmente a las industrias de producción y venta de bebidas alcohólicas.

En este grupo de impuestos especiales sobre la industria se incluyen a veces las *exacciones sobre las minas* (no impuestos mineros), que originariamente significaban el precio de la concesión o la contraprestación por la inspección del Estado.

Impuestos especiales propiamente dichos sobre la industria, en sustitución del impuesto general o contribución industrial, aparecen a veces con los nombres de *impuestos de minas*, impuesto sobre *empresas ferroviarias* y especialmente el impuesto sobre in-

dustrias en ambulancia. En estos casos la imposición especial se explica principalmente, aunque no exclusivamente, por motivos técnicos. En especial el impuesto sobre industrias en ambulancia suele percibirse en pocas cuotas graduadas, según la mayor o menor extensión de la explotación. Pero, en general, los tipos de gravamen de estos impuestos especiales son más elevados que en el impuesto general, ya que con esta imposición se persigue también el fin accesorio de impedir por consideraciones de policía y en interés de los industriales sedentarios el predominio de los industriales ambulantes.

Como un fenómeno reciente se han establecido en los últimos decenios impuestos especiales sobre los *martillos ambulantes*, sobre *almacenes* generales, bazares, grandes almacenes, exportadores, etcétera. En tanto en cuanto se tiende con estos impuestos al gravamen progresivo de la mayor capacidad de prestación, nada se puede objetar contra ellos desde el punto de vista de la política tributaria. Pero la fundamentación en que, por lo general, se trata de justificarlos, no afecta a los postulados de la tributación, sino que excede con mucho de esas normas, ya que estos impuestos significan el ensayo de intervención en las luchas económicas empleando el instrumento tributario. El primer tipo de los mencionados impuestos sirve para proteger eficazmente al industrial sedentario contra las formas especiales de la industria en ambulancia (martillos y subastas) y de aquí que, por lo general, los tipos de gravamen sean tan elevados que no ya la imposición en sí, sino la protección de estos industriales, sea el fin principal que persigue el legislador. Los demás impuestos especiales a que acabamos de referirnos son también una emanación de la llamada política de las clases medias; tienden a proteger a los industriales pequeños y medianos contra la competencia frecuentemente fatal que les hacen las grandes empresas capitalistas de venta al por menor. Y esto se pone especialmente de relieve en aquellas legislaciones en las que se establece que el rendimiento de este impuesto especial se destinará a atenuar la carga de gravamen de los pequeños industriales o en interés de éstos por cualquier procedimiento.

Se han combatido estos impuestos especiales por considerarlos incompatibles con el principio de la libertad industrial y por consideraciones de derecho público. Se armonizan además difícilmente con los supremos postulados tributarios y provocan perjudiciales consecuencias. Como se ha dicho, está plenamente justificada la imposición adecuada de las ganancias netas de tales

negocios; pero el gravamen, corrientemente elevado, en atención a la cifra de los negocios, contradice el postulado de la justicia y uniformidad de gravamen, puesto que la cifra de los negocios no expresa el producto realmente obtenido. Como, además, no se ha probado en modo alguno que estos impuestos tengan realmente el éxito apetecido, antes por el contrario, amenaza el peligro, muchas veces realidad, de que el impuesto se difunda al productor y suministrador (por ejemplo, en los grandes almacenes), no debiera haber motivo para que el legislador continuase por el camino emprendido.

Impuestos especiales en forma de *licencias* tienen gran importancia en *Francia* y especialmente en *Inglaterra*. En parte son tasas por la concesión y ejercicio del derecho de producir o vender determinadas mercancías. O tienen el carácter de impuesto, en parte sobre el gasto y en parte, y frecuentemente en mayor medida, de impuestos especiales sobre la industria. La legislación francesa que incluye todas estas exacciones entre los impuestos indirectos comprende en este grupo de impuestos especiales sobre la industria las licencias para la explotación de industrias de bebidas gravadas con el impuesto de consumos, para los fabricantes y traficantes con aceites vegetales, para los fabricantes de naipes, de azúcar de remolacha, empresas de transporte, incluídas las compañías ferroviarias, etc. Pero aun tienen más importancia las licencias en *Inglaterra*, donde en parte dimanar de la antigua reglamentación de la policía de seguridad de ciertas industrias, principalmente de la venta al por menor de bebidas y en parte de los impuestos de timbre y accisas. Se perciben anualmente en cantidades fijas en forma de timbre. Satisfacen licencias entre otros los notarios, abogados, tasadores, prestamistas, cerveceros, refinadores de alcohol, fabricantes de vinos dulces, comerciantes al por mayor y al por menor de bebidas, hospederías, etc. La ley de 1910 modificó el régimen de licencias y elevó los tipos de gravamen. Por lo demás, el Estado sólo percibe las licencias de los destiladores de cerveza y alcohol, mientras que las demás se cedieron a las corporaciones locales. Licencias análogas existen también en los Estados Unidos.

También en los Estados alemanes existen licencias y derechos de concesión en parte con el nombre de tasas.

Por lo que respecta a las *exacciones mineras*, en *Prusia*, la ley de 20 de octubre de 1862 unificó el régimen de gravamen estableciendo en lugar de las distintas exacciones un impuesto del 2 por 100 sobre el valor de los productos al tiempo de la venta. Por la ley de exacciones locales de 14 de julio de 1893 los impuestos mineros se reservan exclusivamente a las corporaciones locales.

En *Baviera* los productos de las minas se gravaban con el impuesto sobre la renta hasta la revisión de 1899; desde entonces se someten a la

contribución industrial. Existe, además, un canon fijo y un derecho de timbre por la concesión.

En *Francia* las minas objeto de concesión satisfacen a más de la contribución territorial un canon fijo de 10 francos por kilómetro cuadrado y un impuesto del 5 por 100 del producto neto, con sus céntimos adicionales de recargo.

Por lo que respecta al impuesto sobre *industrias en ambulancia*, el tipo normal de gravamen en *Prusia*, según la ley de 3 de julio de 1876, es de 48 marcos anuales, pero puede elevarse a 144 marcos y reducirse a 6. Los depósitos y martillos ambulantes se gravan por la ley de 27 de febrero de 1882 con un impuesto especial, superpuesto a la contribución industrial de 1876 por cada día o semana en que se ejerza la industria. El rendimiento de este impuesto lo perciben los municipios o círculos.

El primer ensayo para gravar los *grandes almacenes* con un impuesto prohibitivo en interés de los pequeños industriales se hizo en *Francia*. Ya en la ley del impuesto de patentes de 15 de julio de 1880 se gravaba a los grandes almacenes con impuestos más elevados que las demás industrias. Las leyes de 1889 y 1893 recargaron los gravámenes de modo progresivo. El impuesto se percibe en atención al número de empleados y en tanto por ciento del precio de arrendamiento del local y aproximadamente era tres veces mayor que el tipo normal de patentes. En *Baviera* se gravan los almacenes con un impuesto especial que entró en vigor en 1.º de enero de 1912 y que perciben los municipios. El tipo de gravamen es del 1 al 2 $\frac{1}{3}$ por 100 del total ingreso bruto cuando la cifra de ventas no excede de 300.000 marcos, y cuando excede de 6.000.000 el tipo se eleva al 5 y 7 por 100. En *Prusia* se estableció un impuesto especial sobre los grandes almacenes por ley de 18 de julio de 1900, cuando la cifra de venta excede de 400.000 marcos. La tarifa de gravamen es progresiva. El rendimiento de este impuesto lo perciben los municipios. La cifra total de ventas fué en 1906 de 196 millones de marcos; el total producto neto, de 10 millones; el rendimiento del impuesto, de 2,5 millones, es decir, 1,3 por 100 de la cifra de ventas y 25,4 por 100 del producto neto.

España. — Sobre el impuesto de *bazares* e industrias en ambulancia, véase lo que anteriormente dijimos al tratar de la contribución industrial.

La ley del timbre establece una exacción variable según la importancia de la población sobre las *licencias* para establecimientos públicos y para puestos al aire libre en calles y plazas. También pagan el timbre los catálogos que los fabricantes y comerciantes pongan en circulación.

Las *minas* se gravan en España por el canon de superficie y la contribución sobre el producto de las explotaciones. La naturaleza del canon no es la propia de una contribución sino más bien la de un derecho de regalía del Estado, derivado del dominio eminente sobre los yacimientos sujetos a concesión. Se regulan las exacciones mineras por las leyes de 1900 y 1910 refundidas en el R. D. de 23 de mayo de 1911 y Regla-

mento de igual fecha. El canon anual se hará efectivo dentro del año por ingreso directo, y se pagará por hectárea de terreno superficial, siendo de 15, 6 y 4 pesetas, según la naturaleza de las sustancias minerales. La falta de pago del canon lleva consigo la caducidad de la concesión. Se eximen del canon: las minas a que expresamente se haya otorgado este privilegio por una ley, y las concesiones mineras de carbón cuando a juicio de la Administración se justifique haber gastado en las labores de investigación 500.000 pesetas por lo menos. En ningún caso podrá durar esta exención más de seis años. La ley de presupuestos de 26 de julio de 1922 facultó al gobierno para hacer extensivo este beneficio a los cotos mineros de petróleo, a cuyo efecto se dictaron, entre otros, los RR. DD. de 1 de diciembre de 1922 y 24 de diciembre de 1923.

El impuesto minero propiamente dicho grava el producto bruto de las minas al tipo uniforme del 3 por 100; entendiéndose por producto bruto de una mina el valor íntegro del mineral tal como se halle en los depósitos o almacenes en estado de venta para su beneficio, y ese valor se determinará por la Hacienda independientemente de lo que declare el concesionario, a cuyo efecto la ley da normas de control e inspección. La ley de 5 de abril de 1904 suprimió este impuesto para las minas de carbón, que se restableció provisionalmente por la de 27 de julio de 1918, volviendo a suprimirse por R. D. de 2 de septiembre de 1922.

En el año 1923 el canon produjo al Tesoro unos ingresos de 7,1 millones de pesetas, y el impuesto 3,9 millones.

Bibliografía.— Artículos sobre «Bergwerksabgaben», por *Arndt*, «Lizenzen», por *M. v. Heckel*, «Wandergewerbe», por *Levis* y *Stieda*, «Warenhäuser und Warenhaussteuer», por *Biermer*, en el *Handw. d. Staatsw.* — *Zeller*. «Die Besteuerung der Wandergewerbe in Württemberg», *Fin. Arch.*, año IX. — *R. Meyer*, «Zur Geschichte der Hausiersteuern im Deutschen Reich», *Z. Staats. W.*, 1885. — «Die Warenhausumsatzsteuer», memoria del Bund der Handel- und Gewerbetreibenden, Berlín, 1899. — *H. Rehm*, «Gegen die Warenhaussteuer», Leipzig, 1900. — *M. v. Heckel*, «Die Warenhaussteuer»; Leipzig, 1902. — *J. Steindamm*, «Die Besteuerung der Warenhäuser», Berlín, 1903. — *J. Wernicke*, «Die Umsatzsteuer auf Warenhäuser in rechtlicher Beziehung» (*Finz. Arch.*, 1904). — *Zimmermann*, «Warenhaussteuer», *Ann. d. D. R.*, 1905. — El mismo, «Warenhaus und Warenhaussteuer», *Z. Staats. W.*, año LXVIII. — *B. Endrucks*, «Die Besteuerung des Wandergewerbes in den deutschen Bundesstaaten», Leipzig, 1906.

5. El impuesto sobre la renta del capital

§ 134. El impuesto sobre la renta del capital, llamado también impuesto sobre el interés del capital o sobre el interés de préstamo, es un impuesto que satisface el capitalista por el producto o utilidad del capital de préstamo, esto es, por los intereses

y rentas que percibe por el préstamo de un capital a un tercero. Cuando se toma por base de gravamen el capital mismo en lugar del producto del capital, el impuesto se llama *impuesto sobre el capital*. Pero también en este caso se satisface con el producto del capital y no con el capital mismo.

El impuesto sobre la renta del capital, en la forma en que acabamos de caracterizarlo, es uno de los impuestos más modernos. Ciertamente que de antiguo se conocen impuestos sobre el capital y el patrimonio, que en parte actuaban como impuestos sobre la renta o el interés del capital, pero el impuesto sobre la renta del capital en sentido estricto sólo pudo aparecer en la época en que se reconocía el carácter productivo del capital de préstamo y en que el préstamo de capitales constituye la base segura de una percepción de rentas. Pero, aun después de reconocerse en el siglo XIX la capacidad de rendimiento del capital, los poderes legislativos implantaron con mucha cautela este impuesto; por una parte, por el temor de que el capital, dada la sensibilidad del propietario a las intervenciones fiscales y la facilidad de su transporte, emigrase a otros países donde no se sometiese a tal impuesto; y por otra parte, por el influjo decisivo de los capitalistas, banqueros, etc., sobre los factores legislativos. Y así hasta los tiempos más recientes existían Estados con un sistema de imposición de producto que bajo la presión de la aristocracia del dinero habían tenido que renunciar a someter a gravamen determinadas rentas de capitales, principalmente los efectos públicos.

Cuando el impuesto sobre las rentas del capital está plenamente desarrollado, grava las siguientes utilidades:

1.º Intereses de obligaciones industriales y corporaciones de derecho público.

2.º Intereses de hipotecas, cédulas hipotecarias, haber en caja de ahorros y análogos.

3.º Ganancias de acciones, participaciones mineras, bonos de disfrute, y a veces también las procedentes de participaciones en sociedades cooperativas y en sociedades de responsabilidad limitada.

4.º Ganancias de créditos formalmente sin interés, pero que de hecho lo producen como bonos del Tesoro a corto plazo y títulos análogos.

Se eximen, por lo general, de este impuesto los beneficios reportados por los capitales colocados en la explotación de negocios de banca, institutos hipotecarios y análogos, pues estas utilidades

se gravan ya por la contribución industrial. A veces se gravan también en el impuesto sobre la renta del capital las rentas vitalicias y temporales y las anualidades. Pero en estos casos debe separarse, previo el cálculo adecuado, la parte del interés del capital que se contiene en estas rentas, pues en otro caso el receptor de las mismas se vería doblemente gravado en relación con los demás contribuyentes.

En este impuesto, como en los demás impuestos de producto, deberían deducirse ciertas cargas de intereses para determinar la base imponible. De hecho, la mayor parte de las leyes satisfacen en la práctica esta exigencia. Pero esto provoca una desigualdad de gravamen en relación con los contribuyentes por rústica urbana e industrial, en tanto en cuanto en estas contribuciones no se hace la deducción de deudas o cargas. El propietario de un inmueble sobre el que gravan deudas, si al mismo tiempo es rentista, puede reducir el gravamen sobre la renta del capital en el importe de los intereses de sus deudas, pero si el propietario del inmueble no percibe al propio tiempo utilidades de capital, tendrá que satisfacer el impuesto sobre el total producto de sus inmuebles, sin que tenga la posibilidad de deducir de la base de gravamen el importe de las deudas o cargas que recaigan sobre el inmueble.

Sobre la imposición de los intereses sobre la deuda pública diremos solamente dos palabras. No es raro que se considere tal gravamen como antijurídico, porque el deudor, esto es, el Estado, por medio del impuesto priva al acreedor de una parte de los intereses prometidos en el contrato de préstamo. Pero prescindiendo del caso en que el Estado promete expresamente eximir del impuesto los intereses de la deuda, la imposición de los acreedores no implica una infracción jurídica, como tampoco la imposición sobre los sueldos de los funcionarios públicos, porque los títulos jurídicos en virtud de los cuales se pagan los intereses o sueldos son completamente distintos de aquellos en virtud de los cuales se establecen y perciben estos impuestos.

§ 135. En oposición con los demás impuestos de producto de que hasta ahora nos hemos ocupado, en el impuesto sobre las rentas del capital, por lo general, se obliga al contribuyente a la declaración. Pero, según la experiencia, no da resultados satisfactorios. Mientras que en la contribución de rústica, de urbana e industrial, el objeto de gravamen no puede ocultarse por ser perceptible a los sentidos, en el impuesto sobre la renta del capital la prueba de la mera existencia del objeto de gravamen es muy difícil. Ciertamente que con el sistema de la inscripción in-

mobiliaria e hipotecaria obligatorias se averiguan fácilmente las percepciones por créditos hipotecarios; así mismo se puede asegurar el gravamen de los intereses de la deuda pública por el impuesto sobre el cupón, del que después nos ocuparemos. Pero, en los demás casos, se hace difícil acreditar la posesión de valores, principalmente extranjeros, así como la mera existencia de los innumerables pequeños negocios u operaciones de préstamo. Dado el continuo movimiento del moderno tráfico de crédito, la constante transmisión de valores de una mano a otra y de un país a otro, se carece aquí, en mayor medida que en los demás impuestos de producto, de medios para constatar el objeto de gravamen y de aquí que en la práctica el impuesto sobre la renta de capitales sea siempre desigual.

Estas dificultades de aplicación práctica explican que la justificación de este impuesto no sea siempre indiscutible. A ello se añade el temor de que el impuesto se difunda sobre el deudor y de que se pueda dificultar la formación de capitales. Pero aun reconociendo plenamente tales dificultades debe justificarse en absoluto la existencia de este impuesto en el sistema de impuestos de producto y consiguientemente debe requerirse apremiantemente su establecimiento cuando en tal sistema no exista. Y esto con tanto más motivo cuanto mayor sea la importancia económica del capital mobiliario y cuando, a consecuencia del aumento del crédito público y privado, sea mayor la parte de las utilidades del capital en la total renta nacional de un país. En cambio, se puede atenuar, o eximir completamente de este impuesto a los poseedores de pequeñas rentas de capital cuando éstas sean sus únicas utilidades.

§ 136. Por lo que respecta a la *forma de percepción* del impuesto sobre la renta del capital, se puede distinguir la forma *indirecta* de la *directa*.

La percepción indirecta, la llamada *retención tributaria*, consiste en que el deudor satisfaga el impuesto en la medida que corresponda a los intereses que tiene que pagar por los capitales recibidos a préstamo, deduciendo luego al acreedor el impuesto satisfecho. Hay que decir en favor de esta forma de percepción que es el modo más fácil de evitar las dificultades que provoca la imposición de los intereses de las deudas por los impuestos de producto. El producto del capital, que por el procedimiento corriente de estimación de la base de gravamen en la contribución de rústica, de urbana y en parte también de la industrial, se gravaría frecuentemente tanto en la persona del deudor como en la

del acreedor, se gravará solo una vez empleando este procedimiento, caso de que el impuesto actúe conforme a la intención del legislador, según la cual, como es de esencia a los impuestos de producto, el impuesto se percibirá allí donde se origine un producto. Pero a estas ventajas incuestionables se oponen serios reparos. En primer término apenas podrá evitarse, ni aun apelando a sanciones rigurosas, que el impuesto se difunda por el acreedor, que en sí suele ser el más fuerte económicamente, sobre el deudor. Además, por este procedimiento eludirán también el gravamen muchas operaciones de crédito, ya que el deudor tiene frecuentemente interés en no dar a conocer sus deudas. En tercer lugar, con este procedimiento no pueden establecerse tipos progresivos de gravamen, especialmente indicados en el impuesto sobre la renta del capital, puesto que se carece de datos sobre la renta total que percibe el contribuyente. Y, por último, el Estado tiene que renunciar de antemano al intento de gravar los intereses que se perciben en el extranjero. El procedimiento indirecto de cobranza sólo puede aplicarse cuando se trata de deudas privadas inscritas en libros u oficinas públicas (hipotecas) o en institutos de crédito, cajas de ahorro y análogos, así como cuando se trata de pagos realizados por las cajas públicas. Donde más fácilmente puede aplicarse este procedimiento, es cuando se trata de valores públicos, puesto que en este caso las cajas que han de pagar los intereses deducen de éstos el impuesto en el tanto por ciento fijado por la ley. Se llama a este impuesto, *impuesto sobre el cupón*. La percepción del impuesto es segura; la imposición, uniforme; la recaudación, barata. Esta forma del impuesto ofrece ciertamente el inconveniente de que, del mismo modo que la progresión, no puede aplicarse tampoco la exención o la atenuación de gravamen a las pequeñas rentas y además coloca al poseedor de la deuda pública nacional en situación más desfavorable que la del poseedor de deuda pública extranjera o de valores de otra especie. Esto puede oprimir el curso de los valores públicos o incitar al acreedor a pedir que los futuros empréstitos se eximan del impuesto sobre el cupón.

La ley sobre el impuesto del producto del capital en el imperio alemán implanta un nuevo ensayo para gravar los intereses de toda especie de valores, que consiste en obligar a depositar estos valores en los Bancos, deduciendo éstos el impuesto al tiempo de pagar los intereses.

Pero, por lo general, se determina *directamente* en la persona del acreedor la cantidad que tiene que satisfacer por este impuesto,

bien por *estimación* de la base imponible por funcionarios o comisiones especiales, o bien obligando al acreedor a la *declaración* de sus utilidades por este concepto. La mera estimación es completamente insuficiente, según muestra la experiencia. No queda, pues, otro recurso que la declaración del contribuyente. Ésta daría resultados perfectos si la conciencia del deber del contribuyente fuera mayor de lo que es y menor la posibilidad de ocultar las rentas. Pues aquí no solamente puede ocultarse fácilmente la cuantía de las rentas, sino también, como se ha dicho, el hecho mismo de la percepción de rentas. El control por medio de interrogatorios al deudor o a los Bancos que custodian los valores sólo puede aplicarse de un modo limitado. No obstante, este método es, hoy por hoy, el más adecuado, puesto que se evitan desigualdades notorias por parte de la ley, se posibilita la exención y atenuación de gravamen de los pequeños capitalistas y al menos no se facilita el proceso de difusión. Ciertamente, además, debe apelarse en tal caso a despertar la conciencia del capitalista por la amenaza de rigurosas sanciones contra la defraudación, por la revisión de las declaraciones por comisiones apropiadas y principalmente obligando a formar un inventario detallado en caso de defunción, o lo que es mejor aun, estableciendo un impuesto de sucesiones extendido a todos los casos de muerte con eventuales sanciones pecuniarias por las ocultaciones cometidas en vida del contribuyente. En cambio, en interés de la seguridad jurídica no se puede recomendar el que para obligar a prestar una declaración lo más exacta posible se haga depender la eficacia y validez jurídica de una obligación de crédito de su notificación o declaración al fisco.

El impuesto puede percibirse por clases, cuando se forma una clase con las rentas de una cuantía mínima a una cuantía máxima previamente determinada y la renta comprendida entre esos límites se grava con una suma fija, o mejor estableciendo tantos por cientos de gravamen aplicados según una escala.

Hay que observar, por último, que para gravar los capitales se apela frecuentemente, a más del impuesto sobre la renta del capital, a los impuestos sobre el tráfico patrimonial, los cuales armónicamente coordinados, pueden constituir un complemento de aquél, gravando ciertos capitales que proporcionan rentas y ganancias y que fácilmente escapan a la tributación por el impuesto sobre la renta del capital o que no se gravan suficientemente por este impuesto (véase sobre esta cuestión el capítulo V).

El impuesto sobre la renta del capital existe sólo en aquellos países que han elaborado un sistema completo de impuestos de producto o que apelan a los impuestos de producto superpuestos al impuesto general sobre la renta como complementarios de la imposición de la renta fundada. Esto último ocurría en Baviera y Wurtemberg hasta que se estableció el impuesto sobre el producto del capital en el imperio alemán y ocurre hoy en Austria.

El impuesto sobre la renta del capital en Baviera y Wurtemberg sólo tiene hoy una importancia histórica desde que este impuesto pasó al imperio alemán. En *Baviera* se sometían a este impuesto (leyes de 9 de junio de 1899, 14 de agosto de 1910 y 17 de agosto de 1918) los intereses y rentas de empréstitos, prioridades, cédulas hipotecarias de todas clases, dividendos de acciones y utilidades análogas. La base de gravamen la constituía el importe anual de todas las rentas de capital del contribuyente. Después de establecerse el impuesto general sobre la renta, el impuesto sobre las utilidades del capital adquirió un carácter de complementario y los tipos de gravamen se redujeron. Cuando las utilidades eran de 70 a 100 marcos, el tipo de gravamen era el 1 por 100 y el 2 por 100 cuando las utilidades eran superiores a 1.000 marcos. Se eximían las viudas, los menores de edad y otras personas cuya renta total no excedía de 800 marcos; los perceptores de rentas inferiores a 3.000 marcos gozaban de determinadas atenuaciones de gravamen. De la renta total se deducían los intereses de las cargas.

El *imperio alemán* somete a gravamen las utilidades del capital en la siguiente forma (ley de 30 de marzo de 1920). Son objeto de gravamen: 1.º, los dividendos y demás ganancias de acciones, acciones de goce, participaciones en el Banco del Imperio, sociedades coloniales y sociedades de responsabilidad limitada; 2.º, intereses de empréstitos de obligaciones y cédulas hipotecarias; 3.º, intereses de reservas de primas; 4.º, intereses de préstamos, cauciones, depósitos en Cajas de Ahorro y Bancos y haber en cuenta corriente; 5.º, intereses de hipotecas; 6.º, rentas hereditarias (no las rentas temporales); 7.º, descuentos de letras, incluso de letras del Tesoro, en cuanto se trate de colocación de capitales. La obligación de contribuir es independiente del hecho de que las utilidades procedan de colocación de capitales en el interior del territorio o en el extranjero. Las utilidades del capital incluidas en los números 1.º y 2.º se someten siempre a gravamen cuando el deudor tenga su domicilio o residencia en Alemania. Las incluidas en el número 5, cuando el inmueble gravado esté sito en Alemania, sin tener en cuenta la persona del acreedor y las utilidades incluidas en los números 4-6 y 7, así como todas las utilidades de capitales colocados en el extranjero se gravan solamente cuando el acreedor se somete en Alemania al impuesto sobre la renta o al impuesto sobre sociedades. El impuesto grava el total producto del capital sin deducción de cargas, coste de adquisición, etc. Pero de las utilidades de capitales colocados en el extranjero se deducen las exacciones pagadas por ese título en el extranjero. Se eximen del in-

puesto entre otras utilidades las de las cajas públicas de ahorro, asociaciones inscritas, instituciones de seguro del imperio, cajas de pensiones de funcionarios administradas por el Estado, las utilidades que perciben las universidades e instituciones análogas, fundaciones, etc.; las utilidades gravadas en los números 4, 5 y 7 que perciban las cajas de ahorro, los institutos de seguro de vida de capital y renta y ciertos institutos de crédito de carácter público; las utilidades por la participación en sociedades de responsabilidad limitada cuyo capital fundacional no exceda de 300.000 marcos, o en las cuales no participen más de tres socios; los dividendos y demás utilidades gravadas en los apartados 1.º y 2.º, en tanto en cuanto sean una misma persona el deudor y acreedor; las utilidades que percibe una empresa por su participación en otra, en tanto en cuanto tal participación sea al menos de una quinta parte del total capital acciones. No se someten a gravamen las ganancias de los socios de las sociedades colectivas; las de los socios colectivos de las sociedades comanditarias; los dividendos por compra de mercancías que se distribuyen entre los socios de las cooperativas de consumo; ni las utilidades percibidas por agio en los bonos del Tesoro con interés.

El impuesto es del 10 por 100 de las utilidades del capital. Se satisface por el acreedor y no puede difundirse al deudor; pero se percibe en la fuente, esto es, del deudor. La ocultación o defraudación se castiga con multas de una a veinte veces el importe de lo ocultado; y a veces con prisión. En 1921 se calculó el rendimiento de este impuesto en 1.500 millones de marcos en números redondos.

En *Inglaterra* e *Italia* las utilidades del capital se gravan en el impuesto sobre la renta y, por lo general, por el sistema de retención en la fuente.

En *Francia*, después de la guerra del 70, se estableció un impuesto parcial sobre las utilidades del capital por ley de 29 de junio de 1872 y 1.º de diciembre de 1875 (impuesto sobre la renta de valores mobiliarios). Se gravaban los intereses, rentas y dividendos de sociedades por acciones y análogas; los intereses y rentas de obligaciones y empréstitos de provincias, departamentos, municipios, corporaciones, compañías, etc.; las ganancias de lotería y primas de empréstitos, etc. Se eximían, en cambio, los intereses de la deuda pública. El tipo de gravamen fué primeramente del 3 por 100 y del 4 por 100 desde 1890. Se percibía el impuesto, en forma de impuesto de cupón, del deudor, quien a su vez se reintegraba del acreedor. La ley de 29 de marzo de 1914 sujetó también a gravamen los valores coloniales franceses y los efectos de Estados extranjeros. El tipo de gravamen desde la ley de 25 de junio de 1920 es, por lo general, del 10 por 100. Se eximen del impuesto, ahora como antes, las rentas del Estado francés, las asociaciones de crédito agrícola, cooperativas, etc. Se grava solamente con la mitad del impuesto a los tenedores de obligaciones nominativas de los municipios y departamentos franceses; del Crédit Foncier y las compañías concesionarios de ferrocarriles, pero sólo cuando el poseedor del título no tiene una renta total superior a 6.000

francos y puede acreditar su domicilio en Francia. Las ganancias de lotería se gravan con el 20 por 100. El impuesto se recauda por las entidades encargadas del servicio de cupones y a este respecto de la ley normas muy detalladas y molestas para el tráfico. Cuando los intereses se perciben directamente del extranjero se satisface el impuesto, que, en este caso, es del 12 por 100, por el propio tenedor del título (1).

Como impuesto complementario se estableció por ley de 31 de julio de 1917 el impuesto sobre la renta de créditos, depósitos y cauciones al tipo del 10 por 100. De este impuesto se eximen los intereses de haber en Cajas de ahorros, los intereses por créditos hipotecarios del *Crédit Foncier* y los de préstamos de Bancos franceses por acciones a comerciantes e industriales también franceses. Para 1921 se estimó el rendimiento de este impuesto en 62 millones de francos, mientras que del impuesto sobre la renta de valores mobiliarios se esperaba un rendimiento de 598 millones de francos.

España.—En España este impuesto se regula en la tarifa segunda de la llamada ley de utilidades. La primitiva ley de 27 de marzo de 1900 gravaba, a más de los intereses de la deuda del Estado, que ya antes se sometían a gravamen, los dividendos de las acciones de los Bancos, de las sociedades anónimas de todas clases, compañías de ferrocarriles, tranvías, canales y demás concesiones, de las sociedades anónimas mineras; los intereses de empréstitos de corporaciones y sociedades; los intereses de cédulas y préstamos hipotecarios y los de préstamos sin hipoteca. En esa ley no se formulaba un principio con arreglo al cual se definiese el objeto de imposición y ello tenía por consecuencia que escapasen a la tributación rentas de importancia. Por otra parte, la tarifa ofrecía tres tipos normales de imposición (aparte el descuento de los intereses de la deuda, de un tipo excepcional del 20 por 100): uno general, del 3 por 100 y dos especiales: superior uno, del 5 por 100, aplicable a los dividendos de los bancos (limitado en 1901 al Banco de emisión) y otro inferior, del 2 por 100, aplicable a los dividendos de las compañías mineras. La reforma de 1907 rompe la unidad del tipo común, puesto que los intereses de préstamos fueron gravados al 5 por 100 manteniéndose, sin embargo, el tipo del 3 por 100 para las cédulas del Banco Hipotecario.

Perfectamente conocidos por la Administración los defectos de este impuesto, se logra, por fin, después de varios tanteos, subsanarlos en gran parte por las reformas llevadas a cabo por las leyes de 29 de abril

(1) En los valores mobiliarios extranjeros la legislación francesa distingue los de las sociedades abonadas por una parte y los de las no abonadas y fondos públicos de Estados extranjeros por otra. Los primeros se gravan por los mismos impuestos que los valores mobiliarios franceses, fijándose por la administración cada tres años el número de títulos de la sociedad en cuestión que se estima circulan en Francia. Los valores de las sociedades no abonadas también satisfacen el impuesto por retención indirecta cuando los intereses se pagan en Francia; en otro caso se satisface el impuesto como indica el texto, bien mediante un timbre móvil anual o bien en virtud de la declaración anual del perceptor de los intereses.—(N. DEL T.)

de 1920 y 26 de julio de 1922. El texto refundido, actualmente en vigor, lleva la fecha del 22 de septiembre de 1922.

Actualmente se gravan por esta tarifa: 1.º Los intereses de la deuda pública del Estado español, al tipo del 20 por 100. Se exceptúa el exterior estampillado propiedad de extranjeros.—2.º Las participaciones de los socios como tales en los beneficios de cualesquiera compañías, sociedades o asociaciones que obtengan lucro (dividendos de acciones, participaciones que perciban los socios de las sociedades comanditarias por acciones y los de las de responsabilidad limitada, partes de fundador, bonos de disfrute, rentas de prioridad, etc). En este caso, el tipo de gravamen varía, conforme a una escala del 5,5 por 100 al 17,25 por 100 según que el dividendo o la participación no exceda del 5 por 100 del capital de la empresa o exceda del 25 por 100. Las utilidades obtenidas con cargo a los beneficios sociales por los socios de las compañías regulares colectivas y las comanditarias que no tengan acciones se gravan al tipo uniforme del 5,5 por 100.—3.º Las retribuciones de los capitales dados a préstamos (como, por ejemplo, intereses de deudas públicas de los Estados extranjeros y corporaciones administrativas, cualquiera que sea su nacionalidad; intereses de obligaciones; de préstamos, con garantía real o sin ella; primas de amortización de obligaciones; rentas vitalicias o temporales que tengan por causa la imposición de capital, etc.), que se gravan al tipo del 5,5 por 100 cuando la retribución del capital es inferior al 6 por 100 del nominal y al 5,75 por 100 en las retribuciones de cuantía indeterminada o del 6 por 100 ó más. Se eximen los intereses de los préstamos que constituyan negocios regulares de bancos o banqueros sujetos como tales a la imposición directa del Estado; de los sindicatos agrícolas, Montes de piedad, Cajas de ahorro, pósitos, rentas constituidas en el régimen legal del Instituto Nacional de Previsión y las que tengan por causa accidentes del trabajo.—4.º Los rendimientos de la propiedad intelectual, excepto los de las obras mientras sean propiedad de sus autores (se gravan al tipo del 2 por 100 cuando pertenezcan a su viuda e hijos y al 15 por 100 si la propiedad pasa a otras personas) y los productos del arrendamiento de minas, excepto cuando el arrendador sea una sociedad cuyos socios están ya gravados por este impuesto (estas utilidades se gravan al tipo del 10 por 100). Se recauda por retención directa hecha por el Estado el impuesto sobre los intereses de la deuda del Estado y por retención indirecta que en favor del Estado harán a sus acreedores respectivos las personas o entidades deudoras, las demás utilidades de que aquí se trata.

La recaudación por esta tarifa fué en 1905 de 76,8 millones de pesetas y en 1919 de 104 millones (no se han publicado aún las estadísticas detalladas de años posteriores), de los cuales corresponde a la deuda pública 66,7 y 79,9 millones de pesetas, respectivamente.

Bibliografía.—*J. v. Helferich*, «Ueber die Einführung einer Kapitalsteuer in Baden», *Z. Staats. W.*, 1846.—*W. Vocke*, «Ueber Kapitalrentenbesteuerung» (*Z. f. Staatswiss.*, 1865).—*J. Lehr*, «Kapitalisierung»

steuer, Zinsrentensteuer und Doppelbesteuerung» (Id., 1877). Artículo sobre «Kapitalrentensteuer» en el Wörterbuch de *Stengel* y en el Handw. d. Staatsw. — *G. Schanz*, «Ein Wort zur bayerischen Kapitalrentensteuer» (Finanz Arc., 1904). — *E. v. Ziegler*, «Die Mittel zur Erzielung vollständiger Kapitalrentenbesteuerung im neusten französischen Steuer gesetzentwurf und in anderen Steuergesetzen» (Ann. d. D. R., 1907).

Memoria publicada por el *ministerio de Hacienda* español en 1913, reimpressa en 1923, con el título de «Dirección general de Contribuciones». *César Gómez Sancho*, «Desenvolvimiento práctico de la contribución de utilidades». Madrid, sin fecha.

6. El impuesto sobre el producto del trabajo

(Impuesto sobre sueldos y salarios; impuesto especial sobre la renta)

§ 137. El impuesto sobre el producto del trabajo, llamado también *impuesto sobre sueldos y salarios*, o *impuesto especial sobre la renta*, es un impuesto sobre las utilidades del trabajo personal.

Por adquisición o utilidad personal se entiende aquella que procede simplemente del trabajo o que se obtiene sin una marcada colaboración de máquinas, instrumentos, etc. Para nada influye a este respecto el que la naturaleza del trabajo sea corporal o espiritual. Se incluyen, por consiguiente, entre estas utilidades los *salarios* de los funcionarios públicos y empleados particulares, y los *honorarios* de las llamadas profesiones liberales, esto es, médicos, escritores, artistas, abogados, notarios, etc., en tanto en cuanto estos últimos no estén sometidos a gravamen por la contribución industrial.

Con lo dicho se indica la *extensión* aproximada de este impuesto, pues no se pueden señalar a éste límites fijos, ya que el círculo de personas que perciben una utilidad procedente del trabajo en su más amplio sentido es en sí ilimitada y depende además de la cuestión de hasta qué punto se extienden los demás impuestos de producto, principalmente la contribución industrial (por ejemplo, en lo que respecta a la industria a domicilio). En las antiguas leyes del impuesto sobre la renta se gravaba también a personas sometidas al impuesto especial sobre la renta porque no se podía o no se quería gravarlas por ninguno de los demás impuestos de producto; tal ocurría, por ejemplo, con aquellas personas que percibían utilidades de minas; con los arrendadores de explotaciones industriales, agrícolas, etc.

La *justificación* teórica de este impuesto no puede ponerse en tela de juicio cuando se admite la de los demás impuestos de

producto. En este caso, este impuesto es justamente el último miembro que cierra un sistema racional de imposición.

Pero se ha discutido la justificación de este impuesto. Por lo que respecta a la imposición de los *sueldos* y *pensiones* de los funcionarios se objeta que implica una injusta disminución del sueldo que se les aseguró en el decreto de nombramiento. Pero no es este el caso; pues análogamente a lo que ocurre en el impuesto sobre el cupón, la imposición y la determinación y pago del sueldo se basan en títulos jurídicos completamente distintos. Ciertamente podría asegurarse de antemano al funcionario un sueldo disminuído en la cuantía del impuesto, con lo que se simplificaría el régimen de caja y contabilidad. Pero esto ofrece el inconveniente de que fácilmente se estimaría como una apariencia de privilegio que podría irritar a los demás contribuyentes.

No son menores los reparos que se oponen a la imposición del *salario* del trabajo manual por ser una renta pequeña, variable e incierta. Sin duda alguna la justicia prefiere que también las utilidades del trabajo manual contribuyan al sostenimiento de las cargas públicas. Pero deberá tenerse en cuenta la pequeñez e inseguridad de estas utilidades, estableciendo, por ejemplo, que el gravamen de los salarios se mantenga por lo general más bajo que el de los demás productos y en todo caso que se exima del impuesto un cierto mínimo como debiera hacerse también en los demás impuestos de producto. Hay que tener en cuenta además otro punto de vista, es a saber, el que se refiere a la cuestión de la extensión de la imposición sobre gastos y consumos del país. Si con estos impuestos se grava fundamentalmente aquellos artículos que constituyen la mayor parte del consumo de las clases trabajadoras, parece indicado procurar la nivelación de cargas eximiendo de gravamen a los salarios que no excedan de un determinado límite y estableciendo menores tipos de gravamen para los salarios superiores a ese límite.

§ 133. Para la determinación de la *base de gravamen* se distinguen por lo general los contribuyentes sometidos a este impuesto en los tres grupos anteriormente mencionados: obreros, empleados públicos y privados, y profesiones liberales. La base de gravamen de los funcionarios públicos se determina fácilmente, pues el sueldo que perciben se puede precisar con exactitud bien por la declaración de los propios funcionarios, o por la de sus superiores jerárquicos. Más difícil es ya cuando se trata de empleados particulares, pero en este caso se puede obtener un resultado satisfactorio obligando a declarar a los propios emplea-

dos, así como a los empresarios a quienes prestan su servicio y apelando a determinadas medidas de control. Quien haya de considerarse como empleado a los efectos de este impuesto debe expresarse inequívocamente en la ley. Por lo general puede servir de criterio una determinada cuantía del sueldo y una larga duración del contrato de prestación de servicios. El gravamen de los salarios no ofrece tampoco dificultades especiales en cuanto se obligue al patrono a comunicar a la administración los datos pertinentes o a satisfacer anticipadamente el impuesto, pudiendo deducir su importe al satisfacer los respectivos salarios. Por el contrario, la exacta determinación de los honorarios de las profesiones liberales es muy difícil, por la incertidumbre de la declaración. Dado el hecho reconocido de que las declaraciones de estos contribuyentes son muy inferiores a los emolumentos que en realidad perciben, se ha propuesto estimar la base de gravamen del mismo modo que en la contribución industrial, en atención a signos externos. Pero se carece del signo adecuado. El precio de arrendamiento de la vivienda, que es el signo que de hecho se ha utilizado, no sirve de criterio adecuado, puesto que la magnitud de la vivienda depende de numerosos factores que no guardan relación con el producto del trabajo, tales como, por ejemplo, del número de individuos que constituyen la familia, de consideraciones que afectan a la salud de los mismos, de las rentas que perciban por otros conceptos, etc. Todas estas consideraciones deberían tenerse en cuenta al formar el catastro por viviendas de este impuesto, del mismo modo que debería tenerse también en cuenta la situación de la vivienda por lo que respecta al lugar en la localidad, la altura del piso, el mayor o menor grado de elegancia y comodidad, etc. Tal sistema de estimación de la base ofrece, sin duda alguna, más inconvenientes que el de la declaración por el contribuyente. Y así la declaración por el contribuyente debe constituir bien o mal el fundamento para la determinación de la base de gravamen. Tal declaración será tanto más adecuada a la realidad cuanto más exacto pueda ser el control ejercido por comisiones competentes y cuanto mayor sea el rigor con que se castiguen las declaraciones falsas.

Por lo que respecta, por último, a la cuestión de deducción de gastos de adquisición de estos ingresos, que principalmente pueden ocasionarse cuando se trata de utilidades percibidas por las profesiones liberales, así como por lo que respecta a la deducción de cargas, puede aplicarse lo que dijimos al tratar de la contribución industrial.

El impuesto especial sobre las utilidades del trabajo personal existe sólo en aquellos países donde se aplica el sistema puro de impuestos de producto; en los demás constituye un elemento del impuesto general sobre la renta.

En *Austria*, a más del impuesto general sobre la renta existe un impuesto especial sobre sueldos superiores a 6.400 coronas. A este respecto véase lo que más adelante decimos al tratar del impuesto sobre la renta en *Inglaterra e Italia*.

Durante la guerra se introdujo en *Francia*, en lugar de la contribución personal y mobiliaria, un nuevo impuesto sobre las utilidades del trabajo (véase el § 142). La ley de 31 de diciembre de 1917, modificada por la de 25 de junio de 1920, grava en las cédulas 5.^a y 6.^a los sueldos, indemnizaciones y emolumentos, salarios, pensiones temporales y vitalicias, así como los beneficios de las profesiones no comerciales. En el primer respecto se gravan tanto las utilidades monetarias como las que se perciben en especie (vivienda, calefacción, alumbrado, etc.), expresadas éstas en dinero por estimación. El contribuyente no está obligado a la declaración sino el patrono o el pagador de la renta. Las pensiones y rentas sólo se someten a gravamen cuando excedan de 3.000 ó 2.000 francos, respectivamente; y los sueldos, salarios, etc., cuando excedan de 4.000 francos en poblaciones menores de 50.000 habitantes y de 5.000 francos en poblaciones mayores de 50.000 habitantes o de 6.000 francos en París. La parte de renta que exceda del mínimo libre hasta 8.000 francos sólo se grava por la mitad de su importe. Se deducen determinadas cargas familiares y los gastos en conexión directa con el ejercicio de la profesión. La deducción por cargas de familia es cantidad que ha de restarse del importe a que ascienda el impuesto. El tipo de gravamen es del 6 por 100. El impuesto sobre los beneficios de las profesiones no comerciales grava a las profesiones liberales, es decir, médicos, abogados, escritores, artistas, etc., que antes se sometían en parte a la contribución industrial, así como también a otras profesiones. Aquí es obligatoria la declaración especial, a no ser que se haya prestado al determinar la base del impuesto global sobre la renta. Por lo que respecta al mínimo libre y a las deducciones se tienen en cuenta las mismas normas que en la cédula a que anteriormente nos referimos. El tipo de gravamen es también del 6 por 100. En el presupuesto para 1921 se estimaba el rendimiento de estos dos impuestos en 55 millones y 8 millones de francos, respectivamente.

España — La tarifa 1.^a de la ley de utilidades grava las procedentes del trabajo personal, como uno de los miembros del sistema de la imposición de producto.

Al establecerse esta contribución por la ley de 27 de marzo de 1900 se gravaban los sueldos, asignaciones, retribuciones, haberes, etc., de empleados, administradores, habilitados, artistas, clases pasivas, funcionarios públicos civiles y militares, etc. Se agrupaban aquí los gravámenes del antiguo impuesto sobre sueldos y asignaciones y los contenidos en los epígrafes de la contribución industrial que parecieron análogos

a aquellos por la forma de estimación de la base; no se intentó siquiera una refundición sistemática y así andaban revueltas la proporcionalidad y la progresión, coexistiendo el amplio reconocimiento del mínimo libre y la negación radical de este mínimo. Faltaba además toda justificación de los diferentes tipos de gravamen para las diversas categorías de renta, y aun en las escalas que pretendían sistematizar la imposición con carácter progresivo, dentro de cada categoría. Esos defectos magistralmente señalados en una publicación oficial, obra del insigne maestro don Antonio Flores de Lemus, han sido en gran parte corregidos por diversas disposiciones legales, principalmente la ley de 1920, que dió unidad a la tarifa. Después de la reforma de 1922, el texto legal refundido, actualmente en vigor, lleva la fecha del 22 de septiembre de 1922.

Actualmente las principales utilidades gravadas por esta tarifa son: 1.º Los sueldos, dietas, etc., que disfruten los directores, gerentes, consejeros, etc., de sociedades y corporaciones, al 15 por 100 y al 10 por 100 los administradores y habilitados o apoderados.— 2.º Los sueldos, etc., de los empleados particulares y maestros de instrucción primaria que se gravan a un tipo progresivo según una escala de 17 grados que va del 2,80 por 100 al 10 por 100, como máximo para las utilidades superiores a 15.000 pesetas, eximiéndose las utilidades que no excedan de 1.500 pesetas y los jornales, cualquiera que sea su cuantía. Los artistas dramáticos o líricos, toreros y pelotaris contribuyen por estas utilidades al tipo del 5 por 100. Y así también los abogados, notarios, médicos, ingenieros, arquitectos, agentes de cambio y bolsa y corredores oficiales de comercio, pero a estos profesionales no se les exige este gravamen sino en cuanto la cuota correspondiente exceda de la que satisfacen al Tesoro por la contribución industrial.— 3.º Los haberes de las clases pasivas que se gravan a partir de una cuantía de pesetas 750 con tipo progresivos del 6 por 100, para haberes inferiores a 1.000 pesetas, hasta el 20 por 100, aplicable a los haberes superiores a 10.000 pesetas.— 4.º Los sueldos y dietas de las clases activas civiles que se gravan también con tipos progresivos desde el 8 por 100 aplicable a los sueldos de 1.500 pesetas hasta el 20 por 100 para los sueldos superiores a 15.000 pesetas. Las utilidades inferiores a 1.500 pesetas se eximen, excepto cuando no sean periódicas, en su vencimiento, en cuyo caso se gravan al tipo del 1,6 por 100. Las gratificaciones o indemnizaciones se gravan a menor tipo. La escala de gravamen es también más reducida cuando se trata de sueldos de empleados de diputaciones provinciales y ayuntamientos.— 5.º Los capitanes y subalternos contribuyen a razón del 5 por 100; los jefes al 10 por 100; los generales de brigada al 14 por 100 y los demás generales al 18 por 100, eximiéndose las clases de tropa.

El impuesto se recauda mediante retención directa o indirecta o por exacción que se funde en la declaración jurada del contribuyente.

Según las últimas estadísticas completas, hasta ahora publicadas,

en el año 1919 ingresaron en el Tesoro por esta tarifa 63,4 millones de pesetas (en 1905, 40,7 millones).

Bibliografía. — Véase la citada al fin del próximo capítulo y la del § 136.

7. Juicio crítico de los impuestos de producto

§ 139. El juicio que merezca la imposición de producto depende de la cuestión de si y hasta qué punto esta imposición satisface los supremos principios de la imposición y principalmente de hasta qué punto es susceptible de tener adecuadamente en cuenta la capacidad de prestación de los contribuyentes. Naturalmente, sólo se podrá emitir juicio definitivo teniendo en cuenta el total sistema tributario. No obstante, la imposición de producto ofrece inconvenientes y ventajas tan específicas, en relación con los demás impuestos, que se justifica la emisión de un juicio concretamente referido a los impuestos de producto.

En favor de los impuestos de producto se dice que las fuentes de producto, según las cuales se percibe el impuesto, son, la mayor parte de las veces, claramente apreciables y, por consecuencia, no se pueden ocultar fácilmente y que estos productos, en parte, se pueden determinar exactamente y en parte se pueden determinar por valoración, al menos aproximada. La imposición de producto, en su especialización permite someter a gravamen numerosos productos que escaparían fácilmente al impuesto general sobre la renta. Garantiza además al Estado ingresos seguros, uniformes, que dependen poco de circunstancias accidentales. El cambio de la coyuntura económica afecta menos a la imposición de producto que al impuesto general sobre la renta.

Indudablemente los impuestos de producto significaron al tiempo de su establecimiento un gran progreso del régimen tributario; se atemperaban a las distintas fuentes de producto de un modo más enérgico que los impuestos personales y patrimoniales usuales hasta entonces. El esquematismo anejo a los signos externos que hacía superfluo el penetrar en las circunstancias puramente personales dió la sensación de la uniformidad y justicia del gravamen y armonizaba con las ideas de aquella época. así como con la situación económica, ya que entonces era raro que percibiese una misma persona utilidades procedentes de distintas fuentes de producto, por lo cual fué más fácilmente posible gravar las utilidades procedentes de cada fuente.

§ 140. Pero es cuestionable que todavía hoy se pueda apelar

a estas ventajas en favor de los impuestos de producto. En primer término hay que observar que los impuestos de producto por su mismo origen sustentan un manantial de defectos. Han sido, en efecto, establecidos paulatinamente en atención a las necesidades de la administración financiera y sin conexión interna entre los distintos miembros del sistema y únicamente en la actualidad se ha procurado elaborar un sistema racional con estos impuestos teniendo en cuenta los postulados de la justicia y la conexión con las necesidades del Estado. Pero ello no se ha conseguido en absoluto, ni en todas partes. En muchos países no se ha logrado aún someter a gravamen toda clase de productos y adquisiciones. Y aun allí donde se ha logrado la unidad del sistema es más bien formal que material.

Muchos defectos de la moderna imposición de producto son meras consecuencias de la imposición del *objeto* que se trata de someter a gravamen, de la eliminación consciente de la capacidad personal y de la situación en que se halla el sujeto económico. Se parte de la ficción de la capacidad de producto del objeto, de la fuente de producto en sí, cuando en realidad la persona ejerce una influencia decisiva en la cuantía del producto. Ciertamente que esto no se aplica a todos los impuestos de producto; pues en los impuestos sobre la renta de capitales, sobre el producto del trabajo y sobre el precio de arrendamiento de las viviendas se procura averiguar por medio de la declaración el producto efectivo. Pero con tanta mayor razón se aplica esa ficción a la contribución de rústica e industrial. Y, sin embargo, influye decisivamente sobre el producto de la industria y de la agricultura el sujeto económico, es decir, su inteligencia, su energía, su aplicación, sus dotes para los negocios. Cuando no se tienen en cuenta estas influencias personales y se determina la base de gravamen, como es corriente en los impuestos de producto, por términos medios y por signos externos el gravamen es tanto más desigual cuanto mayor es de hecho la participación que se debe al sujeto en la obtención del rendimiento. Si se objeta en contrario que justamente se tiene en cuenta un tipo medio de capacidad y que todo sujeto puede alcanzar este tipo medio, hay que replicar, aparte de otras consideraciones, que el producto depende, además, de otros factores, especialmente en la industria, que no todos poseen y que no se pueden reducir a términos medios. Además, las relaciones sociales, la coyuntura, ejerce muchas veces una influencia decisiva sobre la cuantía del producto.

No menores desigualdades se originan por no tener en cuen-

ta los gastos de producción y las cargas. La deducción de los primeros se admite ya en muchos impuestos de producto modernos. Pero la correcta deducción de cargas será siempre algo imposible, pues no se da una distribución natural y uniforme de las deudas sobre el objeto; una deuda contraída, por ejemplo, para establecer una fábrica de azúcar, puede gravar sobre una tierra, o por el contrario, una deuda contraída para compra de un inmueble puede recaer sobre un molino. La deuda no permite reconocer su relación con las distintas fuentes de producto, puesto que aquélla siempre es de carácter personal. Y la consecuencia de ello es que el agricultor, propietario de edificios, o industrial cargado y recargado de deudas se somete a gravamen del mismo modo que el que está libre de ellas. La deducción de los capitales pasivos que conceden las leyes del impuesto sobre la renta de capitales mobiliarios está en contradicción con la no deducción de deudas en los demás impuestos de producto y ocasiona, por consiguiente, nuevas desigualdades de gravamen en relación con los contribuyentes por estos otros conceptos. Cuando se expresa el pensamiento de que el legislador tiende a auxiliar al deudor facultándole para cobrar al acreedor el impuesto satisfecho por los intereses, se expone una idea en sí cierta, pero es más que dudoso que el deudor pueda reintegrarse de ese impuesto, dado que la posición económica del acreedor es, por lo general, mucho más fuerte.

Por otra parte, la imposición de producto, por lo complicado de las operaciones catastrales, no puede acomodarse o muy difícilmente al cambio de las situaciones de la técnica, de la vida económica, de la formación de los precios. La diferencia entre los productos catastrales y el que corresponde a la situación efectiva, especialmente cuando se trate de un catastro estable, será, por lo general, tanto mayor cuanto más tiempo transcurra desde que se toman los datos para la confección del catastro.

Otro defecto de la imposición de producto consiste en que no está en situación de establecer una verdadera *proporcionalidad entre los distintos miembros del sistema*. Es, en efecto, imposible constituir el sistema de tal modo que todas las formas del producto se gravan en la misma proporción, es decir, en el mismo tanto por ciento del producto. En uno de los impuestos del sistema se tiene en cuenta el producto efectivo, en otros la extensión y calidad del inmueble, en otros la extensión a que se extiende el mercado de ventas y quizá el número de auxiliares u otro signo. Se trata de magnitudes inconmensurables. Por muy feliz que sea

la distribución de la carga entre los miembros de un gremio determinado, no es posible dar con un término adecuado de comparación para establecer un gravamen uniforme entre los distintos gremios y los individuos que los constituyen. Ciertamente que este inconveniente no es externamente tan marcado cuando el gravamen se establece, teniendo en cuenta los capitales tributarios; pero en este caso se echa de menos la uniformidad de gravamen de las distintas formas de producto, porque, del mismo modo que en el caso de la imposición por signos externos, las leyes tributarias los implantaron en distintos períodos. Mientras que la contribución territorial de rústica y urbana (esta última cuando no es una contribución basada en el precio de arrendamiento) se basa en catastros, confeccionados, la mayor parte de las veces, en la primera mitad del siglo XIX, la imposición de las demás formas de producto se basa, por lo general, en la situación de cada momento. Y téngase en cuenta que lo dicho no afecta a la cuestión de si el llamado producto fundado debe someterse en general a mayor gravamen que el producto no fundado. Si se contesta afirmativamente a esta última cuestión surgen nuevas dificultades que no pueden resolverse satisfactoriamente por la imposición de producto.

Se originan también graves desigualdades de gravamen del hecho de que no todos los objetos de gravamen son igualmente asequibles al impuesto. Mientras que, por ejemplo, los fundos, edificios y sueldos de funcionarios en ningún caso pueden ocultarse completamente, es fácil, en cambio, que ocurra lo contrario cuando se trata de rentas de capitales y honorarios de las profesiones liberales. La famosa «perceptibilidad» de las fuentes de producto no se da de un modo uniforme en todos los productos. De aquí que ciertas clases de personas sean mucho más gravadas que otras por el impuesto, puesto que tienen que soportar también la carga eludida por otros contribuyentes.

Todos estos inconvenientes han tenido también serias consecuencias para la *administración financiera*, que especialmente en la actualidad, dado el innegable aumento del presupuesto de gastos, no pueden dejar de tenerse en cuenta. Los impuestos de producto carecen de movilidad y no son adecuados para suministrar el mayor rendimiento necesario cuando crecen las necesidades del Estado. Con la estabilidad de los catastros, los capitales tributarios sólo aumentan lentamente y en insignificante cuantía. De aquí que, por lo general, sólo se puede obtener un mayor rendimiento de estos impuestos elevando los tipos de

gravamen. Pero la afirmación de que un gravamen en sí imperfecto es tanto más imperfecto y opresor cuando más elevado sea, no necesita especial comprobación. Justamente los recargos que suelen establecer sobre estos impuestos las demás corporaciones de derecho público han provocado por lo general la atención sobre las desigualdades del sistema existente.

§ 141. Al tratar de los impuestos de producto en particular hablamos ya de la posibilidad de su reforma y del sentido de ésta, por lo que a este respecto nos referimos a las manifestaciones ya hechas. Por lo que respecta a los defectos de la imposición de producto en general, la raíz profunda de éstos consiste en que solamente permiten una defectuosa imposición de la capacidad de prestación efectiva y consiguientemente su reforma deberá tender a superar esos defectos, es decir, esencialmente a basarse en la renta efectiva en lugar del producto medio. Para ello se ofrecen tres caminos: o se suprimen los impuestos de producto y en su lugar se establece el impuesto general sobre la renta; o se transforman los impuestos de producto, del mejor modo que sea posible, en impuestos especiales sobre la renta teniendo en cuenta en cada uno de ellos la situación individual del contribuyente, o, por último, se conservan los impuestos de producto como impuestos sobre la renta fundada, para que ejerzan la función de impuestos complementarios del de la renta reduciendo los tipos de gravamen, eliminando el impuesto sobre las utilidades procedentes del trabajo, y reformando otros detalles.

El último procedimiento, que es el que de un modo más sencillo y rápido tiende al fin apetecido, es el que se ha seguido en Alemania por aquellos Estados donde existía un sistema completo de imposición de producto al establecerse en los mismos el impuesto general sobre la renta (Baviera, Wurtemberg y transitoriamente también en Baden). Se suprimió el impuesto sobre productos del trabajo, y se conservaron, reduciendo los tipos de gravamen, la contribución territorial de rústica y urbana, la industrial y el impuesto sobre las rentas del capital, a fin de discriminar el gravamen de la renta fundada. El imperio alemán persiste en aplicar este procedimiento, puesto que estableció el impuesto sobre el producto del capital superpuesto al impuesto general sobre la renta y obligó a los Estados o países a establecer este impuesto sobre el patrimonio fundiario y sobre la industria.

El segundo de los procedimientos indicados para reformar los impuestos de producto mejoraría muchos detalles, pero no evitaría los inconvenientes ajenos al sistema como tal. Los más

finos problemas de la imposición, cuya solución reclama justamente el progreso del régimen tributario en la época contemporánea, tales como la debida consideración de la situación personal del contribuyente, así como de la total capacidad de prestación del mismo deducidas las cargas y gastos de obtención de los productos brutos y el establecimiento de una progresión adecuada, no pueden resolverse de un modo satisfactorio por la imposición basada en el producto, a pesar de todas las reformas de detalle que se implanten. Tampoco puede lograrse la justa proporción de gravamen entre las distintas clases de producto si todos estos productos no se funden en una unidad superior: la renta global del contribuyente.

De los procedimientos indicados, el primero es, sin duda alguna, el más radical, puesto que se ataca a la raíz de los defectos de la imposición de producto, pero es cuestionable que el tránsito requerido por tal procedimiento sea satisfactorio si se efectúa de golpe. En teoría el impuesto sobre la renta supera a los impuestos de producto, ya que el gravamen de la capacidad de prestación efectiva es preferible al gravamen de la capacidad meramente presunta. Pero tales evoluciones en el régimen tributario no siempre se pueden efectuar rápidamente. Puede considerarse como necesario que los contribuyentes que han venido tributando en consideración al producto se acostumbren lentamente al tránsito, educándolos previamente para la implantación del impuesto sobre la renta. Lo mismo ocurre por lo que respecta a aquellas personas a quienes se ha de confiar la misión de la estimación de la base de gravamen o del control de las declaraciones en el impuesto sobre la renta. Además, hay que tener en cuenta que no existe un método adecuado para gravar equitativamente la distinta capacidad de prestación de la renta fundada y de la no fundada apelando solamente al impuesto general sobre la renta, de modo que para complementar éste no se podrá prescindir de un gravamen especial de la renta fundada. Ello puede lograrse adecuadamente por un impuesto sobre el patrimonio; pero esta misión puede también confiarse a catastros especiales sobre los productos de la propiedad inmueble, de la industria y del capital, siempre que esos catastros tengan fundamentalmente en cuenta los valores patrimoniales.

Baden fué el primer país que apeló con éxito al procedimiento de combinar el impuesto sobre la renta con los impuestos de producto. En 1884 estableció el impuesto general sobre la renta y superpuesto a él se

gravaba la renta fundada por un sistema de impuestos de producto (contribución territorial de rústica y de urbana, contribución industrial e impuesto sobre las rentas de capitales). Durante largo tiempo la administración financiera se preocupó de elaborar un proyecto de ley de impuesto sobre el patrimonio que sustituyera a los impuestos de producto. La ley fué al fin sancionada en 28 de septiembre de 1906, y entró en vigor en 1.º de enero de 1908. Se suprimieron los impuestos de producto, que a diferencia de Prusia no se transmitieron a los municipios, antes por el contrario, los nuevos catastros elaborados a base de la ley sobre el impuesto patrimonial servirán también de base para las exacciones locales.

En *Baviera*, el gobierno presentó ya en 1880 un proyecto para complementar los impuestos de producto por el general sobre la renta, proyecto que no fué aprobado por la Cámara. La reforma acordada en 1899 mejoró el sistema que para nada afectaba a la contribución territorial de rústica y urbana, pero esa reforma no se consideró como solución definitiva. En 1907 publicó el gobierno una memoria sobre la reforma de la imposición directa, y en 1908 presentó los oportunos proyectos. La primera etapa de la reforma tendía a establecer el impuesto general sobre la renta modificando las leyes de la contribución territorial de rústica y urbana, industrial e impuesto sobre las utilidades del capital para ponerlas en armonía con los preceptos del impuesto sobre la renta, y por último, a modificar los preceptos legales sobre la imposición municipal. En la segunda etapa de la reforma se completaría el sistema tributario bien apelando al sistema de la imposición de producto o bien convirtiendo éste en un impuesto sobre el patrimonio y se regularía definitivamente todo el sistema de la imposición local. En general, los planes del gobierno fueron aprobados después de laboriosas discusiones, por las leyes de 14 de agosto de 1910. Se estableció el impuesto general sobre la renta; los impuestos de producto se convirtieron en impuestos complementarios y el impuesto especial sobre la renta fué abolido. Las transformaciones más importantes fueron las experimentadas por la contribución industrial; la contribución territorial sufrió pocas modificaciones. Esta última se aproxima a un impuesto sobre el producto neto. Se redujeron grandemente los tipos de gravamen de los otros cuatro impuestos de producto, ya que sólo se conservaron como impuestos complementarios para gravar la renta fundada. Por ley de 17 de agosto de 1918 se estableció también el impuesto sobre el patrimonio, pero se conservaron los impuestos de producto principalmente por consideraciones de orden fiscal.

Al tratar del impuesto sobre la renta hablaremos del proyecto de reforma de la imposición de producto en *España*.

Bibliografía. — Además de la citada en todo este capítulo, véase: Schanz, «Die Frage der Steuerreform in Bayern» (Fin. Arch. 1900). Jäger, «Die Bayerische Steuerreform von 1899», Speyer, 1900. K. T. Eheberg, «Die Reform der Grund- und Haussteuer in Bayern» (Ann. d. D. R., 1902). Quidde, «Die bayerische Steuerreform», Munich, 1909.