

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

(Continuación)

EL IMPUESTO A LA RENTA EN FRANCIA, SU DESARROLLO HASTA LA SANCION DEL PROYECTO CAILLAUX

La historia del impuesto sobre la renta en Francia, hunde sus raigambres en una tradición parlamentaria y popular que remonta, si queremos ser exactos, hasta la revolución del 48; por una gradual ascensión veremos en el esquema que a continuación hacemos, cómo él se ha impuesto después de duras luchas económicas, y cómo, no obstante la labor crítica de los adversarios, él llegó en su hora, cuando el elemento político de las dos cámaras pudo renovarse y con el calor y el apoyo de la nueva juventud que supo sostenerlo victoriosamente, frente a los de la vieja guardia como Stourn, Leroy-Beaulieu, Neymarek y el diputado Roche que eran el valuarte del conservadurismo tradicional. Entre aquellos nombres podemos citar a Allix, Gèze, Gaston-Gross, Yngenbleek, el senador Gauthier y Caillaux, que conjuntamente con las fuerzas liberales o de las izquierdas socialistas, le aseguraron el voto de la mayoría.

La obra de la Revolución Francesa consistió en substituir la antigua fórmula de los impuestos, por los impuestos sobre el producto que estaban en boga, según lo tenemos visto en el proceso histórico hecho en Inglaterra y Alemania. Los abusos y privilegios existentes hasta la revolución, debieron ser abolidos, y si el primer impulso fué, bajo la influencia de las doctrinas fisiocráticas, ayudar a los gastos públicos con los impuestos directos, el tiempo probó que un sistema único se hacía imposible y poco a poco fueron renaciendo otra vez los impuestos directos despojados de las antiguas excepciones y con la idea de elaborar un sistema de impuestos directos que no fuera inquisitorial ni arbitra-

rio. El sistema de impuestos creado, comprendía cuatro fuentes: la contribución sobre los inmuebles, las patentes, la contribución de puertas y ventanas y la contribución personal y mobiliaria. Este sistema hasta hoy existente, bajo cierta faz, tuvo el mérito de producir entradas fiscales enormes y de estar basado sobre el producto, más que en las personas, por más que la última noción apuntada, asumiera un cierto carácter de capacitación en su aplicación práctica. Con la revolución del 48 y el déficit producido a consecuencia de tantos sucesos históricos, Garnier - Pages, ministro de finanzas, propuso vender las joyas de la corona conjuntamente con algunas tierras nacionales para equilibrar el presupuesto, pero viendo que su proyecto era ilusorio, propuso durante dos años consecutivos un proyecto sobre la renta, señalando el ejemplo y la experiencia inglesa, y defendiendo el impuesto como el más justo en su esencia, y el más fácil de percibir por la elasticidad con que se lo proyectaba. Los radicales, imbuídos de las declaraciones de la revolución, no podían dejar pasar tan preciosa oportunidad: se inundó el país de folletos de propaganda y se propusieron proyectos tras proyectos, algunos de los cuales llegaban a proponer un impuesto de un millón de francos sobre la exclusiva fortuna de los ricos. Ante el fracaso de tantas tentativas cuerdas o descabelladas, Thiers, que debía ser luego el jefe de la oposición, para toda tentativa renovadora del impuesto sobre la renta, aconsejaba al gobierno elaborar nuevos planes, teniendo siempre en cuenta el ejemplo inglés, que si bien como sistema había sido recibido con cierta repugnancia, el tiempo y la cordura lo habían impuesto con resultados satisfactorios, demostrando el buen sentido de las finanzas inglesas.

El gobierno presentó un proyecto bajo el ministerio de Goudchaux, el cual fué informado desfavorablemente por la comisión por su carácter inquisitorial. Los procedimientos tortuosos que se siguieron posteriormente, conjuntamente con la serie sin fin de proyectos elaborados y llevados todos al fracaso, hizo que durante el advenimiento del segundo imperio, no se hablase más de cuestión tan importante.

Con la guerra del 70 y el déficit producido, renació de nuevo la cuestión y se llegaron a proponer proyectos tan fantásticos como aquellos de la declaración voluntaria del contribuyente, sin

el control gubernamental y sin otra sanción que la “conciencia individual” y los “remordimientos”, por las falsedades u ocultaciones que las declaraciones pudieran contener. El déficit de 5 millones de francos que había que cubrir, dió origen como antes, a una serie indefinida de nuevos proyectos, que fueron como los anteriores, al olvido y al fracaso. Geraud Bartet concreta con estas palabras esa situación: “La burguesía que había conquistado el poder, reemplazando en el gobierno del país a la nobleza y al clero, hizo, en una forma menos brutal, revivir en gran parte los privilegios que la revolución había querido abolir. Bajo distintos pretextos, ella alejó todos los proyectos que, sobre todo, a partir de 1848 fueron propuestos, como medio de refundir nuestro sistema fiscal por medio de un impuesto sobre la renta y dar al impuesto directo una justa preponderancia sobre el impuesto indirecto soportado sobre todo por la clase poco afortunada”.

Con Gambetta, renace de nuevo la cuestión, y no obstante un proyecto de impuesto cedular, conjuntamente con un proyecto de Yves Guyot, para no citar más que los sobresalientes, el fracaso de toda iniciativa en este sentido estaba asegurado de antemano, hasta que en la Cámara triunfó una moción “invitándose al gobierno a presentar un proyecto de impuesto único y progresivo sobre la renta”.

Caído el ministerio de Dauphin, el ministro de Finanzas que le substituyó, llevó al seno de una comisión parlamentaria — tales eran los propósitos votados — un proyecto cedular, tipo income-tax, conteniendo el principio de la discriminación. “Antes de incitar a la guerra de clases — termina la exposición de motivos — tenemos el impuesto sobre la renta como el medio más seguro para restablecer la concordancia entre los intereses que, muchas veces se creen opuestos porque son llamados en nuestra sociedad a desempeñar un rol diferente, y comprenderán mejor el interés de unirse cuando el fisco cese de gravarlos desigualmente”. Fracasado este proyecto, al reabrirse las cámaras, tres tendencias se habían perfilado: la una, partidaria del impuesto a la renta, basado sobre los signos exteriores o presunciones; la otra, partidaria de un impuesto global, tipo alemán y una tercera, que copiando el modelo inglés, pretendía que el impuesto debía gra-

var las fuentes mismas de la renta, de acuerdo a una clasificación cedular.

En este intervalo, bajo la iniciativa del ministerio Poincaré, constituyóse una comisión extra-parlamentaria, la cual, queriendo evitar los peligros del fraude, y la inquisición fiscal, presentó un proyecto sobre la renta, mezcla del sistema inglés y del alemán, de corte indiciario, haciendo además la clasificación por cédulas. Según Gastón Gross, no hacía el proyecto más que reeditar los antiguos impuestos bajo un difraz, agregando que “en el alma de esos economistas, la estadística había diseccionado el entusiasmo; ellos cumplieron la tarea a conciencia, pero sin la fé que triunfa de los obstáculos; el escepticismo los helaba. Filósofos reunidos alrededor de un tapiz verde, casi todos carecían del estimulante que vivifica los debates parlamentarios; la identidad del interés personal y del interés general; sabios habituados a la crítica universal, criticaron las propias opiniones; teóricos de la duda, dudaron de los juicios propios; el deseo de la circunspección los hacía timoratos; el temor a la aventura los inmovilizaba”. El ministro Ribot, fué el primero en insinuar las críticas y proponer en su reemplazo un nuevo proyecto, que fué igualmente al fracaso, conjuntamente con otro de Doumer sobre la renta global. Con el ministerio de Waldeck-Rousseau, y la entrada de Caillaux, que estaba destinado diez años más tarde, a llevar un proyecto al triunfo, se acentúa la serie ininterrumpida de proyectos a que venimos haciendo mención.

En el poder, Clemenceau, a raíz de las declaraciones de Caillaux, entonces simple diputado, y habiéndose comprometido la mayoría parlamentaria en la plataforma electoral de remoción de las cámaras, a sostener un impuesto sobre la renta, Caillaux fué de nuevo llamado al ministerio de finanzas, después de las siguientes palabras pronunciadas en la Cámara de Diputados: “No se puede pensar en reemplazar parcialmente los impuestos directos. Tocando uno o dos, se echaría al suelo todo; es la renovación total la que se impone. Es necesario comprender que los impuestos fundados sobre los signos, exteriores de la riqueza, sobre el sistema de los indicios, han cumplido su misión, que la justicia los ha condenado, y que debemos reemplazarlos con impuestos sobre la renta real o sobre el capital. Para ser justos y productivos, para no

dar lugar a demasiados fraudes, esos impuestos deberán ser organizados por cédulas y deberán gravar la fuente misma de la renta". Tocóle, pues, a Caillaux, presentar un proyecto sobre la renta cedular, que tuvo su sanción después de acaloradas discusiones parlamentarias y extra parlamentarias, obteniendo la aprobación de la Cámara de Senadores con la renovación de la representación, recién el año 1916, con reformas a las que luego haremos mención.

Todas las naciones, comenzaba manifestando Caillaux, han adoptado en Europa el impuesto sobre la renta y han elegido el sistema que se acomodaba más a las modalidades del país; solamente Francia, apegado a un viejo y desprestigiado sistema, continuaba discutiendo año tras año, proyectos que no obtenían una sanción legislativa. El impuesto sobre los inmuebles, pesaba enormemente sobre los obreros y paisanos del campo; el impuesto sobre las puertas y ventanas, era un impuesto sobre el aire y la luz; las patentes, daban origen a grandes desigualdades, y los impuestos personales, y a la propiedad mueble, resultaban muchas veces injustos y chocantes, desde que creaban privilegios y dificultades al progreso de las industrias. Presentaba los dos tipos de impuesto en boga, el income-tax, y el Einkommensteuer — sin ocuparse del indiciario o de los signos exteriores por no ser digno de examen, e inclinábase por el impuesto real sobre las rentas, sobre las fuentes mismas, con una ingeniosa combinación del impuesto global en lo que a la discriminación y progresión se refiere; principios eran estos que en esa época no se encontraban todavía agregados al inco-metax. Si el impuesto global podía convenir a Alemania, país totalmente gerarquizado, él no podía arraigar en la tradición del pueblo francés, y frente al impuesto real sobre la renta o al basado en las presunciones, se decidía por el primero, por la imposibilidad del control administrativo, en la percepción fiscal, cuanto más que, en el proyecto propuesto, con un sentido exacto de la medida, se evitaban en lo posible los conflictos entre el contribuyente y los agentes del fisco, que, hubieran podido hacer en caso contrario, un sistema vejante e inquisitorial. Sobre el impuesto cedular se superponía un impuesto adicional sobre las grandes rentas, con lo cual el principio progresivo y discriminatorio conseguían una solución práctica.

Tres razones principales defendían el proyecto, según Caillaux: Francia había agotado los recursos impositivos y necesitaba dinero para las reformas sociales; el sistema en vigor era un fardo muy pesado sobre el progreso general, industrial y comercial del país; y por último, la inmensa mayoría de los diputados, habían salido electos a base de una plataforma política en ese sentido y era menester sostener la palabra y los compromisos contraídos con el elector.

En las discusiones parlamentarias de la época, recopiladas en un libro especial, "L'impôt sur le revenu", a donde aparece la personalidad de Caillaux perfilada en grandes caracteres, bajo la doble faz del financista, concededor de la historia impositiva al detalle, y la del orador político, sagaz y técnico, encontramos el proceso de aquellas discusiones célebres, que pueden servir para el investigador detallista, pero que escapan el propósito sintético de nuestro trabajo. El mismo que en 1900 había defendido un sistema impositivo tipo alemán, se inclinaba por una combinación mixta, contestando a sus adversarios, que el privilegio de una evolución progresiva de las ideas, es la panacea de los que trabajan y no se contentan simplemente con la lectura del "Journal Officiel". Defendía el impuesto a la renta global conjuntamente con el cedular con percepción en las fuentes, por tres razones: a) porque con el impuesto cedular exclusivamente ciertas clases escaparían al impuesto, principalmente los dueños de títulos extranjeros; b) porque si se reemplazaban todos los impuestos existentes, por un único impuesto cedular, sería menester levantar las tasas, lo cual sería a fin de cuentas, insoportable; b) porque sería imposible, sin conocer la renta total de cada contribuyente, establecer el principio progresivo. Agregaba luego, que si se había esgrimido como objeción, de que el impuesto complementario no gravaba más que una ínfima minoría — unos quinientos mil — ahí principalmente estaba el mérito esencial del sistema.

El impuesto general sobre la renta, con una tasa de superposición que grava el conjunto de las rentas del contribuyente, sin distinguir su origen, ha sido motivo de reformas, después de la sanción de 1914, por leyes del 30 de diciembre de 1916, 13 de ju-

lic de 1917, 15 Octubre de 1926 y decretos posteriores. Toda persona cuyas rentas pasen de 5.000 francos, debe en los primeros meses de cada año, hacer una declaración con la facultad de indicar los diversos elementos que componen la misma. La tasa del impuesto aplicable, deducidos los intereses y deudas a cargo del contribuyente, las pérdidas por un déficit de explotación, las deducciones acordadas al casado con carga de familia etc. es como sigue:

Renta tasable	no pasando de 5.000 frs.	1.50 %
" "	entre 5.000 y 150.00 frs.	de 1.50 a 16 % con
	progresión 1 cv. por cada 100 frs. de renta.	
" "	" 150.000 y 550.000 frs. de 16 % a 20 % con pro-	
	gresión de 1c. por cada 1.000 frs. o fracción.	
" "	superior a 550.000 frs.	20 %

Sobre el impuesto así obtenido, el contribuyente tiene derecho a deducciones por cargas de familia; aquel cuya renta es inferior a 10.000 frs. tiene derecho a una reducción del 7.50 % por cada persona y del 15 % a partir de la tercera persona, sin que estas deducciones puedan en ningún caso ser superiores $\frac{3}{4}$ del impuesto. Aquellos cuyas rentas pasen de 10.000 frs. tienen derecho a un 15 % y del 10 % por cada persona, a partir de la tercera, sin que esta reducción exceda a la mitad del impuesto, ni 2.000 frs., por persona a cargo del contribuyente.

Se hace igualmente la abolición de la tasa única de que gozaban las rentas no mayores de 150.000 frs. y se establece la tasa de 1.50 a partir de 5.000 frs. con una progresión de 1 cent. cada 100 frs

Los medios de control de la administración extendidos por la ley de julio 29 de 1918, porque los antiguos se consideraban insuficientes, son los "elementos ciertos y los esclarecimientos orales" (Art. 17. El que controle verificará las declaraciones y puede preguntar esclarecimientos al contribuyente). Entre los primeros notamos las contribuciones directas (por el valor locativo de las tierras establecido por la administración en el antiguo impuesto: quien diga por ejemplo, que la locación es de 10.000 frs., cuando el valor "forfaitaire" está establecido en 20.000 frs., es llamado a aclarar esta presunción de fraude); por los actos de registro, desde que toda convención silanagmática debe inscribirse en el término de tres meses; por los actos auténticos que demostraran el

paso del patrimonio de una a otra mano, en las donaciones, liquidaciones de sucesión, etc.

Entre los esclarecimientos que los agentes pueden solicitar, necesariamente deberán limitarse a los signos exteriores de la capacidad de cada uno; autos, yahts, caballos, etc., etc., para no llegar a la violencia que implicaría en Francia la aplicación de los cuestionarios que hemos visto practicados en Alemania.

EL IMPUESTO CEDULAR

La tasa del impuesto cedular es esencialmente proporcional, variando según la naturaleza de la materia imponible, mientras que en el global, es progresiva.

Siete son las cédulas impositivas: 1) renta de las propiedades inmuebles no edificadas; 2°) impuesto a la renta de las propiedades edificadas; 3°) impuesto a las rentas agrícolas; 4°) utilidades comerciales e industriales; 5°) rentas de sueldos públicos y privados, salarios, emolumentos, pensiones; 6°) renta de las profesiones no comerciales; 7°) impuesto a la renta de los valores mobiliarios, créditos, depósitos y cauciones.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PROPIEDADES INMUEBLES NO EDIFICADAS

Toda propiedad, toda porción del suelo donde no se eleve construcción alguna es considerada como propiedad no edificada (propiedad baldía). La base del impuesto está establecido sobre el arrendamiento percibido por el propietario deducidos que sean los gastos para conservación, amortización, etc. El catastro es la primera base para establecer el valor locativo presuntivo de la propiedad en cuestión; como ayuda, para completar estos datos, la administración puede valerse de los arrendamientos o actos traslativos de propiedad o bien por los datos que arrojen otras propiedades similares y con valor locativo conocido.

Cálculo del impuesto: supongamos una propiedad cuyo valor locativo es de 10.000 frs.

Valor locativo	10.000 francos
	10.000 x 4 = 8.000
Renta imponible: 4/5 del valor locativo:	<u> </u>
	5
Impuesto nacional en provecho del estado:	
	8.000 x 10
	<u> </u>
	100 = 800 francos

El impuesto debe pagarse en el lugar de ubicación del inmueble.

IMPUESTO A LA RENTA A LAS PROPIEDADES INMUEBLES EDIFICADAS

Por propiedades inmuebles edificadas se entienden las construcciones fijas y permanentes sostenidas por fundamentos de mampostería, los terrenos industriales y comerciales o para publicidad comercial, como así también las dependencias de los terrenos edificados que forman parte del principal como cosa indispensable, siendo la propiedad edificada, según el concepto fiscal, aquellas construcciones hechas con carácter de permanentes y adheridas al suelo .

Se eximen de imposición a los edificios nacionales departamentales o comunales o destinados a un culto, etc. etc., como así también a los edificios recientemente construídos que entran a pagar recién después del tercer año.

La imposición es establecida sobre el propietario real o pre-suntivo; y la base de imposición es el valor locativo neto actual, es decir, el valor locativo del inmueble en condiciones normales, deduciéndose el 25 % para las casas, y el 40 % para las usinas destinadas a gastos de conservación.

La tasa del impuesto, según ley de 31 de julio de 1917 es la del 10 %, estableciéndose la imposición en el lugar donde el inmueble se encuentre radicado.

Cálculo del impuesto: supongamos una propiedad cuyo valor locativo es de 10.000 francos.

Renta imponible: 3/4 del valor locativo 10.000 frs.	7.500
I. percibido por el estado 10 % de 7.500	750

En el caso de tratarse de una fábrica, o en el caso de un taller que no tenga fuerza motriz ni posea instalaciones fijas, el impuesto se establece sobre los 3/5 del valor locativo, en el primer caso y en el segundo se hace un igual cálculo que para la casa habitación, deducción hecha del 25 %.

IMPUESTO A LOS BENEFICIOS DE LA EXPLOTACION AGRICOLA

Con este impuesto, se grava a las rentas obtenidas por los arrendatarios o colonos en la explotación de los bienes rurales, y a los propietarios, en la parte de renta que exceda, al valor que obtendría, si arrendara su propiedad.

El impuesto se establece según coeficientes oficiales que están en manos de la administración y en función del valor locativo de la propiedad; se suprime en esta cédula el procedimiento de la declaración del contribuyente, pues no entra en los hábitos de esta calidad especial de contribuyentes, llevar libros, con asientos diarios, etc. En el caso en que el colono arrendatario pruebe que ha sido tasado sobre lo que en la explotación agrícola ha obtenido, debe ser desgravado en el tanto por ciento que consiga probar, o ser eximido del pago del impuesto, en el caso en que carezca de renta neta imponible. El impuesto se debe en el lugar de asiento de la propiedad y del colono.

Cálculo del impuesto.

Supongamos que la renta real de un contribuyente de esta categoría ha sido fijada en 6.000 francos.

Fracción de utilidad que no excede de 1.500 frs., no imponible.	
„ „ „ entre 1500 y 4000 frs. o sea 2500 ; 1/2	1.250 frs.
„ „ „ superior a 4000 frs. o sea 2000 en su total	2.000 frs.
Total imponible	3.250 frs.

Monto del impuesto: 6 % de 3.250 195 frs.

IMPUESTO A LAS UTILIDADES COMERCIALES E INDUSTRIALES

“Este impuesto está establecido a nombre de las personas que explotan cualquiera de las actividades sujetas a esta contribución”. El impuesto se debe en la sede de la dirección de la empresa, si está en Francia, o en el lugar del establecimiento principal en el caso en que tengan su sede en el extranjero. La base del impuesto puede establecerse, sea sobre el beneficio real presentado por el contribuyente, o sea sobre la base del coeficiente aplicado al monto global de los negocios, que está constituido por el monto total de las ventas realizadas en un ejercicio anual. El impuesto es del 8 % sobre la cantidad establecida como utilidad neta.

Cálculo del impuesto. Supongamos que el beneficio neto imponible de un contribuyente se ha establecido por cualquiera de los dos procedimientos antes dichos en la suma de 10.000 frs.

Fracción de benef. neto hasta 1500 frs. considerada por $\frac{1}{4}$ fr.	375
” ” ” comprendida entre 1500 y 5000 por $\frac{1}{2}$ ”	1750
” ” ” superior a 5000 fr. en su totalidad	5000
	Total 7.125

Monto del impuesto: 8 % de 7.125 570 frs.

Las facultades de contralor por parte de los agentes del fisco son amplias pudiendo requerir todas las documentaciones necesarias y en la misma ley se establecen las penalidades para los que, validos de una situación oficial encomendada por la administración, divulgan los secretos que con motivo de sus funciones hayan podido conceer.

IMPUESTO A LOS SUELDOS PUBLICOS Y PRIVADOS, IN- DEMNIZACIONES, EMOLUMENTOS, SALARIOS Y PENSIONES

Este impuesto recae sobre todas las remuneraciones pagadas por el estado a sus empleados o por los particulares o administraciones privadas a las personas de su servicio. El impuesto es esen-

cialmente personal y se establece a nombre del titular o derecho-habiente de los sueldos, emolumentos, salarios, pensiones o rentas vitalicias. Los miembros de una familia, aunque vivan en común, son impuestos independientemente, y en razón de sus remuneraciones. Se exoneran de él solamente los contribuyentes con rentas que no alcanzan al mínimo no imponible. Este mínimo es de 4.000 francos para los sueldos, salarios, etc.; en las comunas de 50.000 habitantes; 5.000 francos en las comunas de 50.000, 7.000 francos en París y en las comunas de alrededores. Se tienen en cuenta las deducciones por cargas de familia y la tasa es del 6 %.

Cálculo del impuesto: sea por ejemplo un contribuyente con una renta anual de 20.000 francos, casado y con dos hijos.

Renta neta total		20.000 frs.
Deducciones por cargas de familia. Casado	3.000 frs.	
	2 hijos 4.000 „	7.000 „
	Total	<u>13.000 „</u>

Fracción a la renta inferior a 7.000 francos.

Fracción de la renta comp. entre 7 y 8 mil frs. contada x 1/2	500 frs.
„ „ „ „ excedente de 8 mil frs. en su totalidad	<u>5000 „</u>
Total.	5.500 „

Monto del impuesto 6 % de 5.500 330 frs.

IMPUESTO A LAS RENTAS DE LAS PROFESIONES NO COMERCIALES

Esta cédula comprende las rentas obtenidas por el ejercicio de las profesiones liberales como a las entradas por otros numerosos conceptos enumerados en la ley, no comprendido en las anteriores cédulas, y que reconocen como fuente el trabajo personal.

El impuesto se establece sobre las rentas netas deducidas que sean de las entradas brutas, los gastos para su obtención. El monto se establece mediante el procedimiento de la declaración y del control fiscal de la administración la que puede no aceptar las declaraciones hechas por el contribuyente en los tres primeros meses de cada año. Se establece también la imposición de oficio en el caso de ausencia de declaración. Deben el impuesto las personas que han

obtenido las ganancias de que habla la ley en el año anterior a aquel en que debe pagarse. El lugar del pago es el de la comuna donde se domicilia el contribuyente. Los límites no imponibles varían según sea el lugar o comuna donde el contribuyente tenga su asiento como en la cédula anterior. La tasa del impuesto es del 6 %.

Cálculo del impuesto: supongamos un contribuyente cuya renta se calcula en 10.000 francos y que vive en París.

Fracción de su renta inferior a 7.000 frs.

Fracción de su renta comp. entre 7 y 8 mil frs. x mitad 500 frs.

Fracción que exceda de 8 mil frs. en su totalidad 2.000 „

Total 2.500 frs.

Monto del impuesto:

6 % de 2500 150 frs.

IMPUESTO A LA RENTA A LOS VALORES MOBILIARIOS, CREDITOS, DEPOSITOS Y CAUCIONES

En esta cédula se gravan todas las categorías de créditos no gravadas en las anteriores cédulas. Es de evasiones extraordinarias pues el control es difícil no obstante los procedimientos fiscales para evitar los fraudes.

Las tasas varían según sea los valores que se gravan siendo la más baja el 10 % para los valores franceses y 21.12 % para los títulos extranjeros.

El cálculo se hace sobre la renta bruta.

IMPUESTO A LA RENTA NETA GLOBAL

El impuesto a la renta global es hecho, no como se establece en las cédulas respectivas, teniendo en cuenta la naturaleza de la renta, sino que en este cálculo se tiene más en cuenta la situación personal del contribuyente, en su condición de titular del conjunto de las rentas gravadas en las diferentes cédulas. Es complementario del anterior ya que grava el conjunto de rentas ya sometidas al gravado de la cédula que le corresponda. Deben este impuesto las personas cuya renta — una vez hechas las de-

ducciones de que habla la ley por cargas de familia — pase de 7.000 francos; en ese caso la imposición comienza desde los 6.000 francos. Los entes colectivos, sociedades, establecimientos de utilidad pública, asociaciones, personas jurídicas, etc. escapan al impuesto, pues, dichas ganancias son gravadas por las cédulas de los beneficios comerciales o industriales, etc., y no sería justo hacer pesar sobre las mismas rentas un nuevo impuesto por el solo hecho de haber pasado dichas rentas a poder de un individuo. Las numerosas deducciones de que habla la ley, sea por concepto de gastos de conservación del bien que origina la renta, sea por cargas de familia, según sea o no casado el contribuyente, o tenga a su cargo personas cuyas condiciones la misma ley se encargue de especificar, son necesarias a los fines de establecer el monto de la renta neta imponible.

Cálculo del impuesto. Supongamos un contribuyente, cuya renta total es al año de 50.000 francos

Renta global.		50.000
Deducción por cargas de familia: casado . . .	3.000	
1 hijo . . .	2.000	5.000
		<u>45.000</u>
<hr/>		
Fracción de 1 a 6.000 frs. exceptuada		
„ de 6 a 20.000 frs. o sea: 14.000×1	<u>25</u>	560
„ de 20.000 a 30.000: 10.000×2	<u>25</u>	800
„ de 30.000 a 40.000: 10.000×3	<u>25</u>	1.200
„ de 40.000 a 45.000: 5.000×4	<u>25</u>	800
		<u>3.360</u>
Impuesto a la tasa del 50 %		1.680
A deducir por una persona: 1.680×5	<u>100</u>	84
		<u>84</u>
Monto del impuesto		frs. 1.596

Para establecer el gravamen y el monto es necesario la declaración del contribuyente; en caso de omisión son impuestos de oficio pudiendo ser apeladas estas clasificaciones de oficio por los contribuyentes que se vean perjudicados por alguna tasación exagerada y deben en ese caso presentar las pruebas de sus afirmaciones. Las penalidades para los que tratan de defraudar, para el caso en que el contribuyente no pueda probar su buena fe, asciende al cuádruplo del monto de la renta disimulada o no declarada. El derecho del fisco se extiende hasta cinco años después que una deuda de impuesto es descubierta en contra de un contribuyente.

El estudio a grandes rasgos que hemos hecho del sistema de imposición a la renta en Francia, nos prueba que él es una ingeniosa combinación del income-tax y del sistema global alemán. Los rendimientos fiscales obtenidos han sido excelentes, y las esperanzas de Caillaux cifradas en el impuesto, se realizan en la práctica.

El perfeccionamiento del procedimiento administrativo se ha ido realizando con el tiempo y nuevas reformas se efectuarán, aconsejadas por la experiencia, a fin de asegurar en el futuro un mayor rendimiento fiscal y evitar los fraudes y las evasiones fiscales. Esto nos prueba que el mejor método para la percepción de un sistema, es la práctica del mismo, por cuanto las imperfecciones surgen de inmediato.

“Yo sé, decía Asquith, citado por Caillaux, lo que es sentarse delante de una mesa y escribir sobre un pedazo de papel un plan de impuesto sobre la renta que es perfecto en teoría, que sea lógicamente progresivo, desde la base hasta la cumbre, que esté garantizado por todo un sistema perfeccionado de inquisición, de búsquedas, penalidades, que esté destinado a ser practicado por una administración modelo que se supone libre de toda pasión. Nada es más fácil sobre el papel; pero cuando se debe poner uno en contacto como lo estoy yo todos los días con la administración de este país, uno descubre que es menester mostrarse menos ambicioso. Y si alguna persona encuentra un tanto tímida como lo temo, la reforma que yo propongo, le respondería que esta reforma está gobernada y limitada por las severas exigencias

de la práctica". La gran virtud del proyecto fué, pues, consultar la realidad francesa, sin alejarse tampoco del campo de la teoría que debía amoldarse a ella.

EL IMPUESTO EN ITALIA

Constituída la unidad italiana, bajo las inspiraciones del conde Cavour, no existía en Europa un sistema impositivo sobre la renta, excepción hecha del income-tax inglés, que hubiera dado buenos resultados. Cada estado independiente italiano tenía un impuesto sobre el producto, completado por los impuestos llamados personales, que asumían la característica de cada región con sus tradiciones y costumbres propias, de tal modo, que cuando la unidad política pudo realizarse, pensóse igualmente en el establecimiento de un régimen impositivo nacional, que de acuerdo a la teoría y práctica de la época, fuese capaz de asegurar la economía del estado. Fué durante el ministerio de Minghetti, en 1864, que después de tentativas infructuosas pudo sancionarse un impuesto sobre la renta, teniendo como base el modelo inglés, pero, diferenciándose de él, por características propias. Entre el sistema indiciario o de las presunciones, y el de la imposición directa sobre las fuentes y orígenes de las rentas, prefirióse este último sistema, por cuanto se dieron cuenta los financistas italianos lo difícil que hubiera sido, el éxito práctico del primero. Diferenciábase del income-tax en que: el impuesto italiano sólo se aplicó a la riqueza mueble como se ha llamado, mientras que el income-tax se aplicaba a todas las fuentes de renta, inclusive la renta de los inmuebles, que escapó del sistema italiano, por cuanto este género de riqueza, estaba ya gravado con otros impuestos tradicionales, con los cuales se obtenían excelentes resultados; el impuesto inglés tenía una tasa uniforme, mientras que en el italiano se establecieron, a raíz del informe de la comisión parlamentaria, tasas diferenciales; y por último, frente a la necesidad de entradas fiscales y de las dudas que se tenían sobre el rendimiento del impuesto — como lo hace notar Seligman, — se estableció "un impuesto de repartición", en lugar del "impuesto de cuotas", existente en Inglaterra.

Todas las rentas, excepción hecha de las provenientes de los inmuebles y de los fondos de estado, estaban gravados por "1" imposta sui redditi della ricchezza mobile", estableciéndose el principio de diferenciación, a fin de clasificar las rentas en tres categorías: a) las que provenían exclusivamente del capital, llamadas permanentes; b) las rentas temporarias, producto del capital y del trabajo; c) las rentas temporarias que provenían exclusivamente del trabajo. La tasa era la misma, pero la porción de renta imponible variaba; en la clase A la tasa se aplicaba sobre el monto total; en la B sobre las 6/8 partes de la renta efectiva; en la C sobre las 5/8. Luego se aplicaban las deducciones sobre las rentas que en una escala variable las determinaba la ley. Las reformas posteriores introducidas por ley de 1894, creando una distinción en la cédula A para las rentas del capital, y aquellas otras que tenían una protección del estado, y las que tuvieron lugar en 1907, forman el conjunto de normas, del sistema impositivo italiano sobre la renta, del cual pasamos a ocuparnos en detalle.

Podemos afirmar que desde el punto de vista teórico, Italia había realizado — con la introducción de las reformas científicas aconsejadas — el ideal de un sistema impositivo; pero como bien se hace notar, otra cosa era concretar ese sistema en cifras.

La idea matriz, que es la base del mismo, es el concepto de la discriminación introducida en las diferentes cédulas: la diferenciación entre rentas ganadas y no ganadas, para las cuales rigió una tarifa diferencial. ¿Por qué se podía temer en gravar con tasas fuertes a los contribuyentes que percibían sus rentas sin sacrificio alguno, sin ningún esfuerzo, con sólo cortar el cupón para obtener sus rentas? Por eso no se dudó en establecer la tasa de 20 % en la cédula A¹, que comprendía los intereses de los valores del tesoro, y los intereses de las sociedades que gozaban de una subvención o garantía del estado. Para los valores de bolsa, acciones de sociedades, sin protección ni garantía del estado, comprendidos en las cédulas A², como los préstamos hipotecarios, qui rografarios, letras de cambio, etc., etc., la tasa era del 10 %. En la cédula B, para las rentas mixtas provenientes del trabajo y del capital, la tasa se estableció en el 10 %, siendo para las rentas comprendidas en la cédula C, que provenían del trabajo exclusi-

vamente, la tasa del 9 %. Para los empleados, la tasa es del 7.50 %. Como se ve, el principio discriminatorio para las rentas según sus orígenes o fuentes y la tasa que grava esas distintas rentas, ha sido el principio básico de la legislación italiana, orientada no sólo, con los ideales de la política fiscal, sino con los de la política social, al menos con esos principios nació. Los déficits en los presupuestos hicieron levantar hasta el grado máximo la tasa para las rentas del capital, y para las comprendidas en las cédulas B. y C., de tal manera que no obstante haberse dado a la administración amplios poderes para el control como medio de evitar fraudes, estas facultades jamás fueron ejercitadas, concretándose los agentes del fisco a transar amigablemente la casi totalidad de las veces; lo contrario, hubiese originado movimientos de revuelta y de violencias que hubieran a lo mejor terminado con el régimen mismo.

Cuando los beneficios comienzan a mermar, decía un ministro inglés, el contribuyente está más dispuesto a trampear. Frente a los fraudes, pensóse como medida gubernativa, en la publicación de los nombres de los contribuyentes; no obstante estas publicaciones, las entradas al tesoro no aumentaron, porque lo extraño, lo verdaderamente insólito, hubiera sido que el contribuyente italiano hubiera declarado la renta real neta, cuando sabía y le constaba que su vecino ocultaba todo aquello que pudiera escapar al impuesto.

El income-tax, con el mantenimiento de la tarifa en su grado ínfimo, (5 a 6 %), ha dado resultados magníficos, por la popularidad del mismo, y ha podido ser usado como fuente de recursos preciosos cuando las exigencias de una guerra, requirieron el levantamiento de la tasa para hacer frente a las necesidades del estado; pero ¿quién podría pensar, por ejemplo, llegado un instante de necesidad, en levantar las tasas en Italia, o al menos, en aplicar las ya existentes rigurosamente para impedir la ocultación, sin que estas medidas llegaran a provocar un levantamiento nacional?

Los agentes del fisco gozan de los siguientes poderes:

- a) Pedir a los funcionarios públicos todos los documentos de que tuvieren necesidad.

- b) Convocar delante de ellos a los contribuyentes a quienes desearan interrogar.
- c) Penetrar en todos los establecimientos industriales y comerciales.
- d) Convocar a toda persona que pudiese proporcionar datos.
- e) Examinar los libros y registros de las sociedades en comandita.
- f) Proceder a la inspección de los valores muebles y controlar el alquiler pagado por los particulares .

No obstante lo que hemos afirmado, de la imposibilidad de discusión entre el particular y los agentes del fisco que hacían la tasación, desde que estos transaban siempre con aquél amigablemente, el particular podía, en caso de que considerare inexacta la tasación, hacer uso de dos recursos: uno administrativo, y otro judicial.

El cuerpo administrativo lo componen tres comisiones: comunal para la primera instancia, que rebaja casi siempre la cotización del agente del fisco, porque es favorable al particular; cada parte puede apelar en los 20 días ante una comisión provincial que generalmente vela por los intereses del fisco, existiendo una tercera gubernamental que no obra sólo como corte de apelación, sino que puede entender también sobre otras cuestiones como la de dobles imposiciones.

Estando en su origen y en teoría, el impuesto italiano, basado sobre la avaluación de la renta real en su fuente, él es en la práctica, por lo excesivo de las tasas, un sistema indiciario, puesto que el agente del fisco se contenta con clasificar al particular por el género de vida que lleva y los alquileres que paga. El sistema contiene dos valiosos elementos fiscales: la percepción de la renta en su origen y el principio discriminatorio; la práctica nos prueba que todas las excelentes teorías fracasan cuando no se observan las medidas de prudencia que pueden hacer del impuesto un medio fiscal popular .

Por decreto del 24 de noviembre de 1919, se proyectó el impuesto normal sobre la renta que debía haber entrado en vigor el 1º de enero de 1922, pero a causa de las modificaciones de que fuera objeto el proyecto de referencia, no ha sido tratado ni ha

entrado en vigor como se esperaba con el objeto de equiparar a Italia a las formas de recaudación fiscal e impositiva en boga en el continente. Como en el income-tax, por el decreto de referencia, se establecía un impuesto cedular sobre la renta y un impuesto complementario sobre las rentas totalizadas. En el primer caso, se tenía en cuenta el origen de las rentas, ya proviniesen del capital o del trabajo combinados, o del trabajo exclusivamente. Las cédulas eran cuatro en total: la categoría A comprendía tres cédulas: la categoría A' comprendía todas las rentas del capital sin comprender los terrenos y las casas; la A'', que gravaba las rentas de los fabricantes; la A''', la renta de los terrenos. La categoría B, comprendía las rentas comerciales e industriales; la C, las rentas profesionales; y la D que se refería a los estipendios y pensiones. Se gravaba con el 18.36 % la renta de los capitales no provenientes de terrenos o casas (categoría A'); con el 13.77 % la renta de los terrenos (categoría A'''); con el 21.42 % la renta de los fabricantes (categoría A''); con el 15.30 % las rentas industriales y comerciales (categoría b); con el 12.24 % las rentas profesionales (categoría C); y con el 9.18 %, los estipendios del estado, etc. (categoría D).

El mismo decreto agregaba a las seis cédulas antes dichas, un impuesto global sobre las personas físicas que debía entrar en vigor el primero de enero de 1922, impuesto que quedó igualmente en suspenso. La base de exención era de 1.500 liras y la escala progresiva comenzaba con el 1 % hasta el 25 % para las rentas de 2 millones 500 mil liras o superiores.

EL IMPUESTO EN AUSTRIA Y SUIZA

La revolución del 48, trajo en Austria, como en los demás estados germánicos, un cambio en el sistema impositivo, sólo que, como lo afirma Seligman, si bien en aquéllos esa transformación se debió al aliento de ideas democráticas, fueron en Austria cuestiones puramente económicas la que inspiraron la reforma. Con la ley del 49, y las nuevas transformaciones sufridas posteriormente en 20 años de vida, se organizó el impuesto a la renta bajo una base cedular: la primera, abarcaba la renta de los negg-

cios, sometida ya a un impuesto sobre los beneficios, con una tasa que se elevó al 10 % de la renta total; la segunda comprendía aquellas que tenían origen en el trabajo, no sometidas al impuesto de los beneficios; y la tercera, las rentas del capital, o sea la propiedad incorporal.

Las tasas no eran progresivas, pero las diferentes clases de rentas estaban sometidas a tasas distintas. Los defectos de este Einkommensteuer que anotan los críticos son, de que no habiéndose él adaptado a los impuestos existentes, se ofrecía el caso de dobles imposiciones y de que el procedimiento administrativo no encuadraba en los usos y costumbres del país.

Se trataba de una ley de impuestos de superposición demasiado gravosa para los contribuyentes; de ahí que la tasa era como en Italia, demasiada alta, con las adicionales autorizadas para las necesidades locales, tanto que ella en realidad, debía calcularse en un 20 %, debiéndose producir, como en Italia, el perdón benevolente por parte de los agentes del fisco, a los particulares contribuyentes, y como corolario la evasión, los fraudes, y las ocultaciones escandalosas. Frente a esa situación de hecho, se produce la reforma del 96, llamándose a la nueva ley, "Ley sobre los impuestos directos y personales"; el título mismo era una advertencia de que no se tasaban las rentas sobre el producto y la de las tierras y edificios que quedaban gravadas con impuestos especiales.

El impuesto a la renta debían pagarlo todas las personas sin excepción, gravándose igualmente a las que, residiendo en el extranjero, obtenían rentas por bienes situados en el territorio. Las deducciones son análogas a las del Einkommensteuer alemán, fijándose la exoneración de impuestos para aquellos cuyas rentas no pasasen de 600 coronas.

La renta imposible la define: "Como la suma de todas las rentas en dinero o en valor estimable en dinero del individuo, comprendiendo el valor locativo de la casa y el del producto destinado al consumo familiar, deducidos los intereses de las deudas y de los gastos exceptuados para la adquisición de la renta". Los detalles sobre las rentas que se exceptúan de esta definición, como aquellos otros que se refieren a los gastos personales, están expresados en el articulado de la ley.

Todos aquellos que tengan una renta superior a 2.000 coronas están obligados a hacer la declaración en grandes fichas destinadas a la comisión respectiva; pero esta declaración es en el fondo tan complicada que para los mismos paisanos y obreros, resultan una serie de dificultades imposible de resolver. Estas declaraciones se elevan primero a una comisión comunal que formula o no rectificaciones, y luego, son pasadas a una comisión de imposición, presidida por un funcionario nombrado por el ministro de finanzas y de miembros elegidos por sufragio y nombrados por el gobierno, por mitades en el seno de la misma. Existe el recurso de apelación y un último de casación ante la Alta Corte. Las multas y penalidades por insuficiencia u ocultación de declaraciones, son graves, pero jamás se aplican.

El impuesto austriaco no ha tenido éxito en el terreno de la práctica; admirable en su espíritu y en teoría, él ha fracasado en su aplicación porque las reformas, como lo decía Asquith, deben ser hechas en otro terreno que en los del papel.

Habiendo faltado el apoyo popular, “todo cambio puramente legislativo y todo poder complementario atribuido a las autoridades administrativas, serán inútiles, sin un cambio en el espíritu de la ley, que pueda hacerle ganar la fuerza irresistible de la opinión pública”.

Suiza presentaba un sistema que variaba, de cantón a cantón, mezclados el impuesto al capital, con el impuesto a la renta proveniente del capital o del trabajo. En muchos cantones el impuesto a la renta se aplicaba como adicional al impuesto al capital. Los fraudes, no obstante el celo de los agentes del fisco, hacían infructuoso el rendimiento del impuesto, desde el punto de vista fiscal, lo que nos prueba que todo impuesto de estado, basado sobre procedimientos de percepción local, aunque revisados por el control central, debe necesariamente ir al fracaso. Teniendo en cuenta estos factores, en 1917 se creó un impuesto federal sobre la renta con la repartición del quinto del producto entre los dis-

tintos cantones. Los resultados obtenidos por esta centralización impositiva, fueron anotados de inmediato, asegurándose una mayor estabilidad de las entradas fiscales.

No existiendo en la Constitución Suiza, una facultad expresa por la cual el gobierno federal pudiera imponer, dentro del Estado, con el carácter de general, una contribución directa que por el espíritu federalista político de la república, se había dejado entre las atribuciones de los cantones y probado el fracaso de los impuestos de estado, tuvo que aceptarse una reforma constitucional, ad-referendum popular, a la que se le dió sanción por una enorme mayoría.

La ley que se dictó, creó una doble imposición: un impuesto sobre la fortuna y otro sobre la renta gravando indiferentemente las personas físicas y morales.

Son personas sometidas al impuesto sobre la fortuna, aquellas que tienen su domicilio en Suiza, como las que residiendo en el extranjero, perciben recursos por bienes situados en la confederación.

Las personas cuyas fortunas no excedan de 10.000 frs. no pagan el impuesto como así mismo las personas viudas que no posean recursos suficientes, con hijos menores de 18 años y si la fortuna no pasaba de 30.000 frs.

La tasa se calcula sobre la fortuna neta; se exoneran del impuesto los inmuebles situados fuera de Suiza, como los capitales que producen rentas en el extranjero; sin embargo, esta excepción es solo cuando el contribuyente prueba que estos capitales están sujetos en el lugar que se encuentran a un impuesto similar. Los muebles de habitación, como los instrumentos de trabajo, no están sometidos a tasación.

Se toma como base de valuación, la que establecen los respectivos cantones y en caso de no existir, el valor venal de los mismos que se aplica tanto a los inmuebles como a los ganados y demás bienes. Para los esposos que viven en común se toma como base, la fortuna global, cualquiera sea el régimen de los bienes.

La tasa del impuesto es progresiva, con carácter lento; elevándose el impuesto por clase de uno a quince mil .

<i>Clase</i>	<i>Hasta</i>	<i>Tasa</i>
1	15.000 frs.	1.
2	20.000 „	1.
3	25.000 „	1
6	de 35.000 „ a 40.000 frs	1.1
7	de 40.000 „ „ 45.000 „	1.2
8	de 45.000 „ „ 50.000 „	1.3
9	de 50.000 „ „ 55.000 „	1.4

La escala aumenta progresivamente hasta la clase 91 en que llega al 15, con un capital imponible de dos millones cuatrocientos mil francos y con un rendimiento de 34.500 frs. Después, las clases aumentan de 100.000 frs. cada una, no variando la tasa del impuesto que se mantiene en el 15 %.

El impuesto sobre las rentas del trabajo, se aplica a las personas que residen en Suiza, y a aquellas que por su carácter de socios o comanditarios, perciben rentas por empresas, con domicilio en Suiza.

El mínimo de existencia se fija en 2.500 frs. y en 3.000 para las personas con hijos menores de 18 años o con más de 4 hijos.

Es renta gravable toda entrada por ejercicio de una profesión, de un comercio, industria, empleo o arte, como así también las gratificaciones, remuneraciones, participaciones de beneficio, pensiones, rentas vitalicias y las de las fortunas sometidas a usufructo cuando escapan del impuesto de guerra.

Las rentas que un suizo obtenga del extranjero, no son gravadas, siempre que este contribuyente pruebe que soportan fuera del país un impuesto similar.

Las rentas de familia, la de los esposos e hijos, son consideradas únicas, siempre que vivan en el hogar paterno.

El impuesto se eleva por clases del 2 % al 8 %.

<i>Clase</i>	<i>Desde</i>	<i>Tasa</i>
1	2.500 a 2.700	0.50
2	2.700 a 3.000	0.75
3	3.000 a 3.500	1.
4	3.500 a 4.000	1.1
5	4.000 a 4.500	1.2
6	4.500 a 5.000	1.3

Y así sucesivamente hasta la clase 82 con 170.000 frs. de renta con una tasa del 8 % y con un rendimiento de 12.800 frs. Las clases siguientes aumentan de 10.000 frs., no variando la tasa que se mantiene en el 8 %.

En cuanto a las personas morales, teniendo en cuenta que el impuesto se percibe en la renta individual de las personas que lo sostienen, son gravadas por una tasa sobre el capital y sobre la renta combinados, sin la escala progresiva. La tasa del impuesto se eleva de 2 a 10 por mil, sobre el capital-acciones invertido, y de 1 a 5 por mil, sobre el capital-acción no invertido.

Las sociedades de seguros pagan el 5 % sobre las primas.

Se exoneran del impuesto los organismos oficiales de la Confederación o de los Cantones, el Banco Nacional Suízo, las corporaciones con carácter de beneficencia y las empresas de transporte por la parte del capital que no distribuyen dividendo.

La tasa se impone sobre la declaración escrita de los contribuyentes, estando sometidos a esta obligación las personas morales, pudiendo las autoridades fiscales proceder de oficio a la tasación, en el caso de que se consideren las declaraciones insuficientes.

Los contribuyentes están obligados a responder a las preguntas de los agentes del fisco, debiendo guardar éstos, el más estricto secreto, sobre los datos que en el ejercicio de la función hubieran podido conocer.

EL IMPUESTO EN LOS ESTADOS UNIDOS

Hacer el proceso histórico del impuesto sobre la renta, en Estados Unidos, y remontarse al período colonial, significaría hablar de ensayos aislados y defectuosos, en los estados particulares, efectuados a raíz de las dificultades económicas del año 1840; por ello es que citaremos como antecedente exclusivo del income-tax de 1913, el impuesto a la renta durante la guerra de secesión, que es en realidad el principal antecedente que podemos anotar como impuesto federal, frente a los fracasos parciales de los impuestos locales o de los de estado, encaminados en esa corriente reformadora.

En 1813, a fin de equilibrar las finanzas federales, se llevó al Congreso un proyecto de impuesto, limitado sólo a los inmuebles; la discusión que ese proyecto provocó, sobre todo frente a la injusticia que implicaba en gravar a los agricultores, y no así a los portadores de títulos que representaban un valor de riqueza efectiva, desde que los dueños cobraban dividendos en calidad de renta, percibidas, sin los sacrificios exigidos al agricultor, sugirió en el Senado la posibilidad de gravar todas las rentas, de cualquier naturaleza y origen que ellas fueran, estableciéndose la tasa del 3 % sobre las rentas de los ciudadanos residentes en E.E. UU. y la del 5 % para los que residían en el extranjero, como así también la tasa del $\frac{1}{2}$ por ciento para las rentas o valores mobiliarios. Esta sanción se llevó a cabo por el acta de 1862, pero frente a la ausencia de estadísticas que pudieran hacer conocer las rentas individuales, y otros mil defectos de la ley, en 1863 se hicieron nuevas reformas, tendientes a que cada contribuyente que gozase de una renta superior a 600 dólares, tenía la obligación de hacer una declaración de las mismas, indicando las diferentes fuentes. Se propuso igualmente una tasa progresiva del 4 % para las rentas de 5 a 10 mil dólares, de 5 % hasta 20.000 y de $5\frac{1}{2}$ % para las superiores a 20.000. En las luchas que se siguieron hasta 1872, época en la cual el acta del 64, sancionada el 67, debía terminar, el impuesto sobre la renta — sobre cuyos detalles hemos pasado ex-profeso por alto — fué abrogado definitivamente, hasta que después de 20 años, en 1894, volvióse de nuevo a plantear.

El impuesto, durante la guerra de secesión, bajo el punto de vista fiscal, dió resultados satisfactorios, pero fué necesariamente al fracaso por errores de teoría, excepciones excesivas, y métodos administrativos malos.

El procedimiento cédular del income-tax inglés, se lo aplicó en E.E. UU., unilateralmente, por cuanto no a todas las personas morales se les deducía el impuesto en las fuentes mismas; las excepciones estaban fijadas en un monto muy elevado, teniendo en cuenta la carestía y el costo de la vida, y por último, los métodos administrativos, con el poder enorme confiado a los agentes de control, eran malos, porque la experiencia probó que esas facultades eran un medio fácil para transacciones amistosas, o un ar-

ma de expoliación y de persecución personal en otros casos, según la situación. Faltaban en el income-tax americano, los comisarios del land-tax que en Inglaterra dieron seguridad y confianza en el impuesto, porque el contribuyente veía sus intereses controlados y defendidos; faltaban también los agentes competentes en la cuestión impositiva.

En 1894 se inicia de nuevo la cuestión; los programas republicanos y populares de los partidos políticos tenían como principal plataforma el impuesto sobre la renta; la baja de los precios del novecientos y el crecimiento fabuloso de los negocios, con la formación de trusts, y la concentración de las fortunas en los centros industriales, puso en evidencia una situación de injusticia frente a la situación de las zonas agrícolas y ganaderas, con la depreciación de sus productos; (por otra parte, el régimen aduanero proteccionista, que en un principio dió resultados satisfactorios, para los productores de lana por ejemplo, desde que esos productos eran comprados en el interior, en el momento en que la depreciación agrícola se acentuaba); los agricultores comprendieron que con la ausencia de tarifas aduaneras, podían comprar a bajos precios los productos importados y equilibrar las pérdidas que sufrían con la depreciación de los propios.

El impuesto sobre el capital tendía a transformarse en un impuesto sobre los inmuebles, encontrando los capitalistas el medio de colocar sus riquezas en capitales mobiliarios y escapar con ello al impuesto; agréguese los impuestos locales y de estado, que pesaban sobre los pequeños agricultores, a los impuestos nacionales, que en vez de protegerlos parecían ser la causa de la depreciación, y se explicará este movimiento en favor del impuesto a la renta, que día a día, ganaba adeptos y se extendía en el interior del país.

Fué así como el presidente, al presentar su mensaje al Congreso el año 93, bregaba por un impuesto a la renta, pero solamente para la renta de sociedades. Poco tiempo después, en el día fijado para el voto de las reformas propuestas, Mr. Mac Millen, presentaba un proyecto sobre la renta, de enmienda al bill Wilson, estableciendo un impuesto del 2 % sobre todas las rentas superiores a 4.000 dólares que debían pagar los particulares y las sociedades indiferentemente.

Comenzaba su exposición de motivos, preguntándose, ¿cómo se moría de hambre en la abundancia, después de las colosales cosechas del 95? Y contestaba, que la causa de la indigencia, estaba en las tarifas aduaneras, habiendo llegado el tiempo de gravar aquello que los hombres poseen, y de aligerar los impuestos sobre los artículos de imprescindible necesidad. Se oponía tenazmente a que el gobierno abusase de su fuerza para gravar injustamente la riqueza pero no consentía a que ella escapase a toda imposición gubernamental. “Se nos dirá, con ese espectáculo bajo los ojos, en presencia de todos los beneficios con que se han llenado las gentes que han podido acumular fortunas como para despertar la envidia de Creso, que eso es una cosa intangible y que debemos dejar intactas esas fortunas sin exigirles una contribución en los gastos del Estado? Yo no lo creo”. (1).

Y en contra del argumento de que el impuesto despertaba la guerra de clases, él decía. “Cuando cada ciudadano constate, que todos los otros ciudadanos pagan para perpetuar los beneficios de la libertad, en proporción a las fortunas que poseen, no habrá lugar para las quejas de los iconoclastas, que encuentran sus expresiones en la violencia y amenazan los fundamentos mismos sobre los cuales reposan todas nuestras instituciones” (2).

En cuanto al reproche de ser el impuesto inquisitorial, él contestaba que no lo era más que los impuestos de aduana, por ejemplo, aceptados sin protestas, frente a las investigaciones minuciosas que la policía del fisco realizaba.

Después de duras discusiones en Diputados, el bill pasó a Senadores donde fueron operadas algunas reformas, aceptadas por la cámara iniciadora, habiéndose sancionado la ley poco tiempo después, no obstante la oposición diríamos constitucional, de la invasión del fuero federal dentro de las autonomías estatales, que se

(1) Are we to be told, with all this staring us in the face, with all the blessing that have been showered on those who have been able to thus accumulate what would have made Crocin envy us that it is a sacred thing that we shall not invade, and these fortunes shall go untouched for govermente purposes, fore ever and aye? Y de not believe it.

(2) When each citizen sees that every other citizen is paying to perpetuate the blessing of freedom in proportion to the wealth he possessés, then will be not heed given to iconoclastic complaint, wich fiands expression in violence and threatens the very foundations upon which our whole institutions rest.

decía, violaba la independencia de los estados. Análogamente a lo que había pasado en Inglaterra y Alemania, las cámaras de comercio, los diarios y panfletos iniciaron una campaña violenta contra el mismo y malgrado las oposiciones políticas alrededor de situaciones creadas, los partidos populares prefirieron guardar silencio, frente a un impuesto que era en el fondo democrático y popular.

La tasa del impuesto era del 2 % sobre la fracción de renta que pasara de 4.000 dólares, y se aplicaba sobre la renta global de cada contribuyente. Se hacía una larga definición de lo que debía entenderse por renta, comprendiéndose todos los valores mobiliarios, excepción de las emisiones federales, expresamente declarado, las herencias y donaciones; la tasa era percibida sobre toda ganancia, provecho y renta obtenida, sobre toda categoría de bienes, rentas, intereses, dividendos o salarios de todas las profesiones, comercio, u ocupación.

Toda persona con la edad legal estaba obligada a hacer una declaración global de las rentas que pasaren de 3.500 dólares, declaración que se elevaba al agente fiscal, quien tenía derecho a observaciones, etc. con los recursos de apelación por ambas partes ante los comisarios de renta respectivos. Se establecían igualmente multas por retardo o ausencia de declaración, y el gobierno debía directamente retener la parte de la renta imponible de los empleados, que pasasen de la suma de 4.000 dólares.

Tenía la ley del 94 algunos defectos graves. No estaba comprendido el principio de la discriminación; la base de excepción de 4.000 dólares era demasiado alta por cuanto ella, capitalizando los intereses respondía a un capital de 80.000 a 100.000 dólares, lo que significaba una vida casi regalada en el fondo, en relación con el costo de la misma; y por último, la clasificación de la renta global, que no cuadraba con los poderes dados al fisco, limitados hasta cierto punto, como para no hacer de la investigación una inquisición que hubiera chocado en las costumbres yanquis, y que por ello mismo, daba lugar a fraudes y evasiones difíciles de controlar:

No obstante ello, superior la ley del 94 a la que fuera sancionada durante la guerra de secesión, en el instante en que debía entrar a aplicarse con todo el engranaje fiscal preparado, una nueva cuestión se produjo: la inconstitucionalidad de la misma,

dando la Corte Suprema una resolución por la que se declaraba nula.

LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY

Cuatro eran las disposiciones que en la constitución estadounidense, hablaban del impuesto y de las facultades federales: 1º.) Los representantes y los impuestos directos se distribuirán entre los diversos estados que puedan ser incluidos en esta Unión, según su población respectiva, agregando al número total de personas representadas comprendidas las personas vinculadas por un contrato de servicios a término, y con exclusión de los indígenas no gravados, los tres quintos de todas las demás personas” (3).

2º.) “El Congreso tendrá facultad de establecer y de percibir los impuestos, derechos, tasas y sisas para pagar las deudas y asegurar la defensa común y la prosperidad general de los E.E. U.U, pero los derechos, impuestos y sisas serán uniformes en toda la extensión de los Estados Unidos”. (4).

3º.) “No podrá establecerse capitación, ni ningún otro impuesto directo, sino en proporción al censo o empadronamiento que prescribe desde ahora”. (5).

4º.) “No podrá establecerse impuesto o derecho alguno sobre los artículos exportados de un estado cualquiera”. (6).

Estas eran las cláusulas constitucionales. La cuestión estribaba en saber si el impuesto sobre la renta era una contribución directa o si bien debía considerarse entre la nómina de los impuestos indirectos. En el primer caso y de acuerdo a la primera cláusula constitucional transcrita, debía repartirse entre los estados de acuerdo a su población, lo que traía aparejada una desigualdad irritante entre los individuos; en el segundo caso, si se lo consideraba como impuesto indirecto, violábase la cláusula constitucional de la uniformidad que no admitía la progresividad, tal como lo estatuye la cláusula segunda, que más arriba hemos citado. Pos-

(3) Art. 1. Sección 2. Cláusula 3.

(4) Art. 1. Sección 8. Cláusula 1.

(5) Art. 1. Sección 9. Cláusula 4.

(6) Art. 1. Sección 9. Cláusula 5.

teriormente en discusiones y sanciones de la Suprema Corte, se estableció que lo de la uniformidad era simplemente la unidad geográfica, con lo que el problema central quedó concretado al primer término y a saber, qué debía entenderse en definitiva por impuestos directos.

La exacta distinción entre impuestos directos e indirectos tenía, según Seligman, un carácter histórico que encajaba en las costumbres del país y en las teorías económicas que alrededor de la cuestión, las escuelas habían tejido. Existían ciertos impuestos como el de las herencias, por ejemplo, que en un tiempo eran considerados como indirectos, hasta que posteriormente se estableció de una manera definitiva que debían ser considerados como directos. La historia de esas discusiones, como las ideas que a ese respecto se emitieron desde 1815, época en que Dallas propuso por primera vez el impuesto sobre la renta, hasta que por fin el argumento de inconstitucionalidad tuviera sanción en la Suprema Corte, historia de la cual Seligman hace un detallado examen, nos prueba en primer término que la diferenciación precisa de lo que por impuestos directos e indirectos debía entenderse, no estaba bien demarcada, confundiéndoselos en la teoría y en la práctica y variando de acuerdo al factor tiempo; y segundo, que fué recién, después de mucho tiempo que el impuesto sobre la renta, equiparándose en una comparación primitiva al impuesto fundiario, quedó clasificado entre los impuestos directos.

La cuestión de saber lo que es un impuesto directo — dice el Dr. Dall' Oro Mainé — es una cuestión jurisprudencial en América. Todos los escritores están concordes sobre este punto; llegamos a la conclusión, agrega, que de acuerdo con los términos de la constitución, los impuestos directos no son otros que los impuestos de capitación y los impuestos sobre la propiedad fundiaria, y que el impuesto que versa este caso pertenece a la categoría de las sisas o derechos.

Terminada la cuestión de una manera al parecer definitiva por la inconstitucionalidad sancionada por la Corte, y no teniéndose esperanzas en un cambio en este sentido, no obstante que el partido republicano con Roosevelt a la cabeza, afirmaba la posibilidad de establecer un impuesto sobre la renta dentro de la economía constitucional, el partido demócrata por su parte, pugnaba en su

plataforma de gobierno por una enmienda constitucional por la que se autorizaba al Congreso la facultad de establecer y de percibir un impuesto sobre las rentas a fin de que los individuos y sociedades coadyuvasen en la medida de su capacidad, a sufragar los gastos del gobierno del estado.

Así fué cómo, poco tiempo después, puestos de acuerdo los jefes de los sectores de partido, se votó la enmienda concebida en los siguientes términos: “El Congreso tendrá el derecho de percibir y establecer impuestos sobre la renta, de cualquier fuente de que provengan, sin repartición entre los diferentes sectores y sin tener en cuenta censos o empadronamientos de población”.

La enmienda fué presentada a las legislaturas de los diferentes estados para su aprobación y salvo el estado de Nueva York, que discutió e hizo cuestión sobre la independencia de los estados de la Unión que se veían atacados por esa resolución, se obtuvo la aprobación inmediata, adhiriéndose poco tiempo después el estado de Nueva York, y terminando con ello la álgida discusión que durante años había agitado la opinión pública nacional. Como corolario de esta enmienda vino el bill de 1913 sobre el impuesto a la renta, no como una medida fiscal inmediata, porque al gobierno le hubiera bastado recargar la tasa de los impuestos indirectos al consumo, por ejemplo, para cubrir posibles déficits, sino como medida de justicia en la imposición desde que los partidos pujaban con este programa en el problema de la reforma.

EL INCOME - TAX DE 1913

El alza de las tarifas aduaneras, y la necesidad de defender por algún medio las clases pobres que eran las que cargaban con el sacrificio del impuesto, inspiró el income-tax de 1913, que en el fondo, salvo ligeras excepciones, fué una ley que conteniendo los principios más avanzados de la legislación impositiva sobre el particular, adaptóse a las costumbres y modalidades sociales.

Por el income-tax de 1913, están sujetos al impuesto no sólo los individuos, sino también las asociaciones; paga impuesto todo individuo residente en el territorio de la Unión o en el extranjero, como así también todos aquellos que sin ser ciudadanos obtienen

beneficios por negocios, comercios, etc. ejercidos en los E.E. U.U. En cuanto a las sociedades están igualmente sujetas al impuesto, evitando la doble imposición que pudiera producirse entre la tasa que grava la renta individual y la que el mismo individuo pudiera retirar como dividendo de las sociedades a que pertenezca, (y que por conducto separado fueron gravados), por la deducción de la renta social impuesta de la renta individual y a gravarse por vía de tasación particular.

Los dos principios importantes comprendidos en el income-tax americano son las exenciones y el principio de progresividad. Mientras en el acta de 1894, la base de exención era de 4.000 dólares, en el income-tax de 1913 se fijó en 3.000 dólares, habiéndose establecido para los casados, que viven en común, la base de 4.000 dólares; queda entendido que la renta imponible, es sólo en el excedente de los tres o cuatro mil respectivamente, después que ellos hayan sido deducidos de la renta neta.

Frente a los que pretendían que la base debía comenzar en 1.000 dólares, Mr. Murray contestaba, que se olvidaba el principio sobre el cual el impuesto se fundaba, a saber, que todo individuo que no tiene más que para vivir, no debe ser gravado sobre las ganancias que le permitan la existencia, debiendo el contribuyente ser impuesto sobre el excedente que esté por encima del total necesario a una buena existencia.

Se exceptúan de la tasa, el presidente de la República y los jueces federales por una cláusula constitucional que prohibía la disminución de sus emolumentos; esto no se aplica a los futuros presidentes y jueces que vengan con posterioridad a la reforma constitucional.

El principio de la progresión, cuando se planteó como tema, suscitó discusiones, pero la dificultad era, con el tipo de percepción en las fuentes adoptado, cómo podría conciliarse con la tasa progresiva, cuando ésta sólo encuadraba en un tipo global. La dificultad, resuelta ya en Inglaterra, y posteriormente en Francia con la aplicación de una supertasa sobre la declaración de la renta global, fué el procedimiento que con éxito adoptóse en la Unión, salvándose la dificultad anotada. Frente a las tarifas adicionales excesivas, que implicaban a veces una expropiación, una escala progresiva conciliatoria surgió, la que fué sancionada en la siguiente

forma: uno por ciento para las rentas que pasando de 20.000 dólares no eran superiores a 50.000 dólares; 2 % para las que pasando de 50.000 dólares no eran superiores a 100.000; 3 % para las que pasando de 75.000 no eran mayores a 100.000; y así sucesivamente, hasta el 6 % para las rentas que pasaban de 500.000, suma en la cual la tasa progresiva permanecía invariable.

La percepción del impuesto se hace en las fuentes, debiéndose retener la tasa por la agencia que paga las rentas (stoppage-at-source tax). Todas las personas, dice la ley, o firmas, participaciones, sociedades, compañías, asociaciones incorporadas, compañías sociedades incorporadas, compañías por acciones o asociaciones, cualquiera que sea la capacidad, teniendo el control, la disposición o el pago de ganancias, provechos o rentas fijas, o fijadas cada año, o periódicas, de una persona sometida al impuesto, están obligados a deducir el impuesto anual del uno por ciento en todos sus intereses, rentas, sueldos, salarios, primas, anualidades, remuneraciones, etc. et. de la persona en particular si su renta excede de 3.000 dólares por año fiscal. La falta de declaración hace responsable a aquel que tenía la obligación de esa manifestación. Aquellos que hacen pagos al extranjero, intereses o dividendos, cheques, letras de cambio etc., deben procurarse una licencia del comisario de rentas y dar una caución. Estos dueños de licencia, cada mes, deben presentar sus registros a la inspección de los funcionarios del gobierno y elevar al District Collector of Internal Revenue, las listas de las personas con sus direcciones, de quienes ellos recibieron dinero, con el total de los impuestos deducidos en el momento del pago. Quien infringe estas disposiciones tiene una multa de cinco dólares por mil y prisión de un año como máximo.

En cuanto a la parte administrativa del impuesto, se exige a las agentes del fisco el más estricto secreto sobre las declaraciones de los contribuyentes. Toda persona, que tenga una renta superior a tres mil dólares, debe el primero de marzo ó antes, bajo juramento o simple afirmación denunciar al Collector of the Internal Revenue, en el distrito donde resida o tenga sus negocios, el monto de sus rentas; se exceptúan sólo aquellas personas que tengan 20.000 dólares de renta y cuya totalidad provenga de sociedades o fuentes donde el impuesto haya sido ya retenido. Quien se niega, está sometido a una multa de 20 a 1.000 dólares y a un aumento de

impuesto que sube hasta el 50 %. Las declaraciones fraudulentas se las pena con 2.000 dólares y prisión que no pasa de un año, pudiendo el comisionado federal investigar las declaraciones si él descubre un fraude dentro de los tres años.

El principal defecto del income-tax americano, radica en la ausencia del principio discriminatorio; no se hacen diferencias en la ley sobre rentas ganadas o no ganadas. Por lo tanto, cuando la discusión de la ley fué iniciada, el principio discriminatorio fué insinuado en el curso de las discusiones, no obstante lo cual y con la rapidez con que el proyecto fué elaborado, se pasó por alto estas reformas que ya estaban como antecedentes en la tradición inglesa y que habían sido sancionados en el income-tax en 1907. Si debemos aceptar aquello del temperamento inglés, de que las cosas hay que hacerlas por grados, a medida que la necesidad las vaya imponiendo, con un sentido eminentemente práctico del conservadorismo, es de esperarse que el income-tax americano, será objeto de reformas futuras, como para hacer de él un instrumento de más justicia y de más equidad.

Resumiendo, tenemos, que el income-tax de 1913, establecía un impuesto sobre las diferentes categorías de renta con el nombre de "Normal-tax" y un impuesto adicional sobre el total de las rentas con el nombre de "Adicional-tax". El impuesto en sí, es progresivo; no hace diferencia entre las rentas ganadas o no ganadas y se aplica el procedimiento de la retención en las fuentes, en lo que al "Normal-tax" se refiere. Las declaraciones son controladas y un severo secreto se impone a los agentes del fisco en todos aquellos datos que pudieran conocer en el ejercicio de sus funciones.

EL PROGRAMA DE LA NATIONAL-TAX ASSOCIATION

La National-Tax Association, en las reuniones de agosto de 1915, bajo la presidencia del profesor Seligman, elevó un informe sobre las reformas necesarias de la ley y con el objeto de darle mayor claridad y asegurar una mayor justicia contributiva. He aquí las 17 proposiciones transcritas por el Dr. Mainé: modificación de los artículos de la ley que prescriben la percepción del impues-

to en las fuentes de renta; introducción del sistema de "información en la fuente"; los simples asociados deben llenar las mismas formalidades que las asociaciones o corporaciones y pagar como estas el normal-tax; derechos de los individuos para deducir todas las pérdidas; deducción de los gastos hechos por los individuos en la inversión y administración de sus bienes; deducción, por la depreciación de bienes, y por el agotamiento de los recursos naturales; deducción de los impuestos pagados en el año, en los países extranjeros; atenuación de excepción específica en el parágrafo civil de la ley; declaración obligatoria para los individuos que tienen una renta bruta superior al mínimo de exención; facultad de los contribuyentes para llevar los libros de contabilidad, de hacer sus declaraciones sobre las bases de esos libros; facultad para las corporaciones para deducir todas las sumas recibidas por ellas durante el año como dividendo de otras corporaciones o sociedades sometidas al income-tax; reconocimiento de las sociedades limitadas y de sus lores con una cantidad única para las declaraciones cuando ellas constituyan un sistema único de operaciones; facultad del contribuyente para adoptar la práctica de determinar y declarar las ganancias y pérdidas por su inventario anual; facultad de reclamar el reembolso de impuestos (con derecho de apelación) sin límites en el tiempo cuando le gobierno reclama por un año additional-tax; facultad para los agentes del estado, que tienen también income tax de verificar las declaraciones de los individuos, así como tienen el derecho de verificar las declaraciones de las corporaciones; definición en la ley de los términos técnicos empleados por ella; publicación detallada y análisis de la estadística relativa al income-tax.

MODIFICACION DURANTE LA GUERRA

El impuesto norteamericano, combinación del impuesto cédular y global con el normal-tax y el additional-tax respectivamente, fué objeto de modificaciones en 1916. Por la Revenu Act se elevó la tasa al 2 % tanto para los individuos como para las sociedades. Combinados el normal-tax y el additional-tax, se llegó a gravar progresivamente con el 13 %, como máximo, las rentas superiores a

500.000 dólares. Se introdujeron deducciones de 200 dólares por cada hijo menor de 16 años e imposibilitado para ganarse la vida.

Con la declaración de la guerra en 1917 se sancionó la War Revenue Act, que introdujo las siguientes reformas: se estableció una tasa normal del 2 %; la base de exención fué de 1.000 dólares, y de 2.000 para los célibes y casados respectivamente; se mantuvo la deducción de 200 dólares por cada hijo menor de 18 años. El additional-tax se elevó progresivamente hasta el 5 %, estableciéndose como base mínima de existencia la suma de 5.000 dólares. Para las rentas superiores a 1.000.000 de dólares se estableció una progresión que subió hasta el 67 %, compuesto por el 4 % de la tasa normal; el 13 % del impuesto adicional y el 50 % por el impuesto de guerra.

Las sociedades fueron gravadas con el 6 %, habiéndose introducido un principio discriminatorio para las rentas según el origen que ellas tuvieran.

Estas tasas enormes, si bien salvaron una situación de hecho, no podían prolongarse por más tiempo, por cuanto con ellas se paralizaban las industrias y los capitales extranjeros de las empresas se retraían con justa razón. Por ello es que en 1921 se sancionó una nueva ley por la que se gravaba con el additional-tax, solamente las rentas mayores de 8.000 dólares, estableciéndose el 50 %, y luego por reforma de 1924, el 40 %, para las rentas superiores al 1.000.000 de dólares.

En el normal-tax, se estableció la exención de 1.000 y 2.000 dólares para los solteros y los casados respectivamente, fijándose las deducciones en 800 dólares por cada hijo menor de 18 años.

La tasa se fija en el 4 % para las rentas no superiores a 4.000 dólares, fijándose la del 6 % para las que pasen de esta suma.

Para las sociedades la tasa máxima es del 12 %.

Una de las principales reformas introducidas por la ley de 1917 es la "información en las fuentes" en lugar de la retención en las fuentes como lo sancionara el income-tax de 1913 y que fué uno de los principios básicos propuestos por el National tax Association y más arriba anotado.

Con el nuevo procedimiento el impuesto se percibe sobre el que se beneficia con la renta, incumbiendo la obligación a quienes

la pagan, de dar todas las informaciones sobre el monto, condiciones y naturaleza de la misma cuando pase de 800 dólares.

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL BRASIL

El impuesto sobre la renta fué instituído en el Brasil el 27 de diciembre de 1923, reglamentado por ley de 4 de setiembre de 1924 y reformado por ley del 31 de diciembre de 1925, en que se alteró profundamente las tasas en los tributos.

Después de las instrucciones del 5 de marzo del año 26 para el delegado del impuesto a la renta, fué publicado un decreto el 26 de julio de 1926 por el cual el presidente de la república aprobaba el reglamento elevado por el ministerio del ramo.

El reglamento del impuesto sobre la renta en el Brasil se divide en tres partes principales que tratan:

- a) Sobre las personas físicas.
- b) Sobre las personas jurídicas .
- c) Disposiciones comunes a ambas .

El tipo de impuesto es el mixto (cedular y global) con información y percepción en las fuentes y con las más modernas conquistas en la ciencia financiera en lo que a la faz social del impuesto se refiere; discriminación en las fuentes, deducciones, mínimo de existencia, progresividad de la tasa impositiva.

Hagamos un análisis de la ley .

En el artículo 1º. dice, que el impuesto a la renta recaerá sobre cualquier posible rendimiento derivado de los orígenes siguientes: (ley N° 4984 de diciembre de 1925), primera categoría: comercio e industrias, inclusive la agrícola y la vegetal y animal.

2ª. Categoría: capitales mobiliarios.

3ª. Categoría: sueldos, subsidios, emolumentos, gratificaciones, bonificaciones, pensiones, remuneraciones bajo cualquier título y forma contractual.

4ª. Categoría: ejercicio de profesiones no comerciales y no comprendidas en las otras categorías.

5ª. Categoría: capitales inmobiliarios.

Los rendimientos a considerar a los fines del impuesto son aquellos que provienen de actividad ejercida en todo o en parte dentro del país; estableciéndose a continuación que las personas físicas pagarán dos tasas: una proporcional y variable según la categoría de renta que se considere y otra complementaria y progresiva sobre la renta global.

Vienen luego dos capítulos destinados a los contribuyentes y rendimientos sometidos a tributos, con un minucioso examen en cada categoría, y una aclaración de la ley sobre rendimiento bruto, de las deducciones, y del rendimiento líquido.

Un capítulo cuarto trata de las tasas del impuesto.

Se divide el impuesto en dos partes, recayendo la tasa proporcionalmente en las categorías abajo mencionadas; la segunda parte, comprende la tasa progresiva sobre la renta global líquida constituida por el conjunto de todos los rendimientos.

Para la 1ª. categoría, 3 % (tres por ciento).

Para la 2ª. categoría, 5 % (cinco por ciento)

Para la 3ª. categoría, 1 % (uno por ciento).

Para la 4ª. categoría, 2 % (dos por ciento).

En cuanto a las personas físicas que tuvieran rendimientos líquidos inferiores o iguales a 6 contos de reis en una o más categorías, serán exentos de impuestos.

Aparte, el impuesto complementario y progresivo, recaerá sobre la renta global líquida que exceda a 6 contos de reis, de acuerdo a la siguiente tarifa:

Entre	6.000.000 y 10.000.000	0.50
„	10.000.000 y 20.000.000	1 %
„	20.000.000 y 30.000.000	2 %
„	30.000.000 y 50.000.000	3 %
„	50.000.000 y 100.000.000	4 %
„	150.000.000 y 200.000.000	6 %
Arriba de	350.000.000	10 %

Las personas jurídicas, sociedades anónimas, en comandita, en nombre colectivo, de capital e industria, de participación, cooperativas y por cuotas de responsabilidad limitada, compañías de se-

fuere mayor a 6.000.000 no se tiene la obligación de la declaración. La declaración debe ser hecha a la autoridad competente del domicilio pudiendo las personas jurídicas, que poseen filiales hacer una denuncia global por todas las sucursales, en el lugar en que esté situada la central. Deberán igualmente comprobar estas declaraciones con los balances y documentos satisfactorios.

Para el caso de ausencia de declaración de un contribuyente, la administración, tasa de oficio, pudiendo aquél hacer las reclamaciones si es que las tuviere, dentro de los diez días después de la notificación respectiva. Los pedidos de rectificación se resuelven dentro de los quince días por la autoridad que hizo la tasación, pudiéndose apelar ante un consejo de contribuyentes o ante el ministerio del ramo, según los casos.

Este es, a grandes rasgos, el análisis de las disposiciones de la ley brasileña sobre el impuesto a la renta; de sanción casi reciente, sin duda que el impuesto no dará los rendimientos fiscales que podrían de él esperarse, y que las dificultades serán innumerables, hasta tanto se perfeccione la administración y el juego de los organismos respectivos se regularice. Bástenos afirmar que la ley brasileña, ha consultado bajo el punto de vista teórico los más modernos principios sobre la materia y que el decir de sus críticos ella ha mirado también las cuestiones de orden práctico, las modalidades, y costumbres del país. Por ello es que todo juicio al respecto, con carácter definitivo, sería aventurado, aconsejando la prudencia, mantenerse a la expectativa hasta tanto el tiempo pueda decir, como último juez, si es que la ley debe ser o no modificada.

EL IMPUESTO A LA RENTA EN OTROS PAISES

Por ley de 29 de octubre de 1919, modificada por leyes del 9 de agosto y 29 de octubre de 1920, se estableció en Bélgica el impuesto a la renta (celular y global), tipo progresivo, con la discriminación y las exenciones y deducciones de acuerdo a las condiciones sociales.

En Grecia por ley de 9 de enero de 1919; en Dinamarca, por ley de 15 de mayo de 1903; y, en Suecia en 1902, para no citar

más que las naciones principales, se establecieron también impuestos a la renta, tipo mixto, con los postulados sociales que las modernas orientaciones de las finanzas aconsejaban.

Nos conformamos con la simple anotación de estos hechos, pues entrar en los análisis respectivos de las leyes enunciadas, sería tarea larga, máxime cuando hemos estudiado los tipos clásicos que pueden servir como patrón de interpretación de los demás sistemas.

GUILLERMO AHUMADA.

(Continuará)
