

# LA IMPOSICIÓN PERSONAL SOBRE LA RENTA

## SIGNIFICADO Y ALCANCE DE LA LEY DE SUPRESIÓN DEL IMPUESTO DE CÉDULAS PERSONALES.

El impuesto de cédulas personales, recientemente suprimido, venía a ser, más bien que un gravamen complementario sobre la renta en favor de las Haciendas provinciales y municipales, un impuesto de clases o de capitación graduada, del tipo de los que existieron hasta fines del siglo XIX en algunos Estados alemanes y en los Municipios italianos, que prepararon el terreno al verdadero tributo personal sobre la renta, ya en su forma de impuesto global o simplemente como complementario de las contribuciones de producto. En España, cuando en lo sucesivo se quiera hacer la historia de la tributación personal, cualquiera que sea el alcance y desarrollo que adquiriera la Contribución sobre la Renta, necesario será incluir entre sus precedentes el impuesto suprimido, como igualmente resultará imperdonable, al tratar de los métodos de estimación, la referencia al repartimiento general de utilidades, impuesto local del que la Hacienda pública copió a la letra el sistema de signos externos, que también desaparece en la nueva estructuración dada por la Ley de 19 de enero de 1943.

Para penetrar en la entraña del impuesto extinguido, preciso es seguirle, aun a grandes rasgos, desde sus comienzos. Como mero documento de policía, aparece la cédula de vecindad en 1854, que costaba 25 céntimos de peseta a los cabezas de familia. Por Real Decreto de 15 de febrero de 1854 se suprimieron los pasaportes y demás documentos hasta entonces exigidos para transitar de un punto a otro de la Península e islas adyacentes; a principio de cada año la autoridad correspondiente facilitaba a los padres o cabezas de familia una 239

cédula para sí y otra para cada uno de los demás individuos de su familia, con arreglo al padrón; todo viajero debía caminar provisto de este documento, que había de exhibir cuando le fuera reclamado en nombre de la autoridad, siendo su falta causa legal para la detención del omiso.

La cédula de vecindad se transforma pronto en instrumento fiscal. En 1871 se la reemplaza por la de empadronamiento, que ya cuesta de una a tres pesetas y se exige para comparecer en juicio, otorgar instrumentos públicos, desempeñar cargos o empleos y ejercer profesión u oficio; sobre aquel precio pueden ya los Municipios establecer un recargo del 50 por 100. Se suprime en 1873, pero se restablece al año siguiente con la denominación que ha conservado hasta nuestros días. El carácter fiscal de la cédula se irá acentuando. Así, desde 1881 se hará obligatoria para los españoles y extranjeros de ambos sexos, mayores de catorce años, domiciliados en las provincias españolas e islas adyacentes. En 1874 oscila su precio entre 0,25 y 2 pesetas; en 1877 llegaron a costar, en su máxima categoría, 100 pesetas; en 1881, por Ley de 31 de diciembre, se establecen dos tarifas, una por cuotas de contribución y sueldos o haberes y otra por alquileres de fincas no destinadas a industria fabril o comercial, variando su precio de 0,50 a 100 pesetas, sobre los cuales los Ayuntamientos podían imponer, para atenciones municipales, un recargo hasta del 50 por 100.

La Ley de 1907 sobre desgravación de los vinos, cede el impuesto, así como el de carruajes de lujo y el de casinos y círculos de recreo, a los Ayuntamientos de las capitales de provincia y poblaciones asimiladas, autorizándoles, además, para establecer un recargo especial del 30 por 100 del valor de las cédulas, sin perjuicio del ya existente del 50 por 100. En las pequeñas poblaciones siguió siendo del Estado, mientras se fué realizando gradualmente la cesión dispuesta por la Ley de 1911 de supresión del impuesto de consumos, aunque continuando para los Municipios el recargo del 50 por 100. Las clases de cédulas, sin recargos, eran: una especial de 260 pesetas, creada por la Ley de Presupuestos de 1906; 11 clases, cuyos precios variaban entre 130 y 0,65 pesetas, y para cónyuges, una especial de 65 y cuatro clases, la mayor de 32,50 y la menor de 8,12 pesetas.

Mientras el tributo formó parte del sistema de contribuciones del Estado, la recaudación fué siempre mal. En 1900 no llegó a seis millones, cuando la provisión era de doce. Se intentó confiar la cobranza al Banco de España en 1882, pero en el año siguiente quedó ya re-

240 levado del encargo, y el Gobierno fué autorizado para verificar el

arriendo, que al fin se acordó en 1892, contratándose la cobranza en 29 provincias. Es muy elocuente, por ejemplo, la Real Orden de 1 de julio de 1893, por la que se ordenaba a las autoridades que prestasen a los arrendatarios el apoyo moral y material necesario para lograr los mayores rendimientos que por desgracia no ha obtenido la gestión del Estado. He aquí ahora los rendimientos y su significación relativa en el período comprendido entre 1902 y 1912, según una Memoria oficial:

Años	Recaudación líquida — Pesetas	CIFRAS RELATIVAS	
		De los ingresos de carácter impositivo	De los ingresos del Estado, excepto empréstitos
1902	9.244.730	0,98	0,91
1903	9.592.882	0,99	0,93
1904	9.446.697	0,98	0,91
1905	9.333.930	0,97	0,91
1906	9.593.324	0,94	0,88
1907	9.374.388	0,93	0,87
1908	7.053.504	0,68	0,66
1909	7.081.666	0,69	0,66
1910	6.980.726	0,64	0,62
1911	6.819.390	0,62	0,58
1912	6.908.535	0,62	0,60

El promedio de recaudación en los años expresados es de 8,3 millones de pesetas.

Los elementos personales del sistema español en aquella época de contribuciones directas eran dos: el impuesto de cédulas y la tarifa III de Utilidades. Aquél, rudimentario, imperfecto; ésta, utilidades del trabajo juntamente con el capital, calcada al parecer, como las otras dos tarifas, de la contribución italiana, tan perfilada luego, que al ofrecerse en 1920 y 1922 a la crítica ha podido ser calificada como “la pieza más acabada y perfecta del sistema español, que ha resistido la comparación con las mejores de otros Estados”. La cesión a los Ayuntamientos del impuesto de cédulas dejó al sistema falta de un tributo de importancia, no desde el punto de vista de los ingresos—que ya hemos visto representaban el 0,60 por 100 de los del Estado o el 0,62 por 100 de los de carácter impositivo—, sino precisamente por aquella significación de tributo directo personal. La Dirección general de Contribuciones, en 1913, se manifestaba de esta guisa:

“Que el régimen legal de la contribución lleve tan marcados los rasgos de la capitación quiere decir tan sólo que ese régimen estaba y está necesitado de reforma. La tributación personal en los Ayuntamientos tiene, en general, una significación y una función mucho más restringidas que en el Estado; la revisión moderna de la teoría reinante sobre este punto nada dice contra el valor real de esta doctrina en el caso concreto de nuestro país, único que nos interesa, pues en las dos tendencias en que esa nueva orientación se manifiesta; o se parte como de un supuesto evidente de la existencia y funcionamiento regular de órganos adecuados de estimación, de que carecemos, y que no pueden improvisarse, porque tiene necesariamente su base en estados de conciencia que no se crean inmediatamente por la ley ni por las disposiciones reglamentarias, o bien se trata de proyectos radicales de reforma de los actuales sistemas de tributación, que carecen de la sanción de la experiencia, aun en aquellos países en que es mayor la interdependencia de los Municipios en la unidad de la Nación.” La naturaleza del impuesto no abonaba la reforma que lo cedió a las Corporaciones locales; los Ayuntamientos no pudieron nunca transformar el impuesto en un verdadero tributo sobre la renta, porque ello era muy superior a sus fuerzas, y así tampoco podría fundarse la cesión en las exigencias administrativas, si es que el Estado pensaba administrarlo alguna vez. Mas, indudablemente, la solución daba efectividad a una de las tarifas del impuesto.

Al correr de los años se suceden los proyectos de reforma del edificio fiscal, de los que aquí únicamente nos interesan los que no se realizaron, porque precisamente éstos se refieren al intento de establecer la contribución sobre la renta y lograr la igualdad tributaria. “La vida moderna—había dicho Seligman—reporta más ventajas a los ricos que a los pobres. Toda la actual organización social del Estado está inspirada en beneficio de los ricos, y por esto es justo que éstos paguen en relación con sus medios de fortuna.” La teoría del impuesto progresivo tiene sus grandes realizaciones prácticas a raíz y con motivo de la Guerra Europea. Y, sin embargo, es muy antigua. Wagner había dicho ya en 1880: “Aquél que sea partidario de la propiedad individual en la organización actual de la sociedad, debe ser partidario del impuesto proporcional; por el contrario, aquél que crea que debe modificarse el derecho de propiedad, debe declararse en favor del impuesto progresivo, porque es un excelente instrumento de reforma social.” Estos términos son demasiado duros, demasiado exagerados, pues es compatible el respeto a

242 la propiedad con el impuesto progresivo. Walker y Courcelle-Seneuil

se colocaron en el justo medio al decir que, hasta un cierto límite, es deseable; la posesión de las riquezas da ya a los ricos muchas ventajas sobre los pobres, y las condiciones legales de la sociedad favorecen naturalmente a los primeros. Un impuesto progresivo que atenuase y disminuyese esas ventajas sería, según ellos, útil y justo; pero pasar ese límite y debilitar el deseo de enriquecerse sería un mal irreparable. La igualdad de sacrificio, defendida por ilustres economistas, conduce también a la progresión aplicada a los impuestos sobre la renta, sobre el capital, sobre las plusvalías y sobre las herencias. Y así, en efecto, las grandes reformas iniciadas en todos los países europeos durante la guerra de 1914, se inspiran en el principio de la Hacienda social. El Estado nationalsindicalista—según los puntos de F. E. T.—repudia el sistema capitalista y el marxismo, y hace radicalmente imposible la lucha de clases, no inhibiéndose ante ella, sino tratando de impedir a toda costa los abusos de un interés parcial sobre otro. La riqueza tiene como primer destino mejorar las condiciones de vida de cuantos integran el pueblo; en su consecuencia, el Estado reconoce la propiedad privada como medio lícito para el cumplimiento de los fines individuales, familiares y sociales... Mas, como dice Griziotti, no se pueden citar ejemplos históricos de impuestos o de sistemas financieros que ejercieran una función social duradera de notable importancia sobre la redistribución de la riqueza.

Cobián, Suárez Inclán, Bugallal, Alba y Cambó, en la época comprendida entre 1910 y 1921, presentan grandes planes de reforma tributaria. Cobián propone en 1910 la implantación de dos nuevos tributos sobre el capital y la renta; Suárez Inclán, en 1913, trata de crear el impuesto progresivo sobre la renta global; Bugallal, en 1915, pretende un impuesto sobre el patrimonio y otro sobre el aumento de valor de los bienes inmuebles; Alba, en 1916, proyecta el impuesto sobre los beneficios extraordinarios, como formando parte de un plan de reforma fiscal de gran envergadura; en 1919, el conde de Bugallal propone un impuesto general sobre el patrimonio y otro sobre los aumentos de fortuna; Cambó incluía en su proyecto de reforma la modificación del impuesto de cédulas a base de la renta del contribuyente y otro sobre el patrimonio de renta.

La cédula personal, cuya abolición ya pedía en 1901 nuestro ilustre Piernas Hurtado, por carecer de materia propia y ser más bien un recargo de las contribuciones directas, producía ingresos de alguna importancia a los Municipios, ya que la evasión personal resultaba difícil por requerirse su presentación para casi todos los ac-

tos de la vida civil. Pero había una verdadera evasión fiscal, por no existir proporción entre la cuota y la renta. De aquí los proyectos de reforma, que expondremos sucintamente.

El de Cobián, en 1910, fundábase en la necesidad de completar el sistema tributario con un instrumento de imposición personal que abarcase ampliamente todas las rentas de todas las economías particulares de la nación y que, flexionándose a la capacidad contributiva de cada una de ellas, fuese coronamiento y clave de todo el sistema de tributación directa, y para realizar este propósito proponía la reforma del impuesto de cédulas personales, que hasta entonces no fué otra cosa que una mera capitación graduada.

Suárez Inclán, en 1913, obedeciendo a los mismos estímulos que su antecesor, intenta la reforma, hablando ya de una contribución general sobre la renta, circunstancia adventicia derivada necesariamente de la obligada exclusión del impuesto de cédulas personales. En 1919, Bugallal propone la reversión del impuesto de cédulas al Estado y una escala de veinte clases. Cambó, en 1921, atribuía el poco éxito de los proyectos anteriores, que fundaron la imposición sobre la renta en el desenvolvimiento del impuesto de cédulas, a causas relacionadas con las dificultades del problema y con la falta de un órgano administrativo apto para la investigación y liquidación del tributo, analizando los fundamentales defectos de dicho impuesto como elemento de imposición personal, entre los cuales citaba: la estructura absurda de la base imponible estimada en las cuotas de contribuciones directas impuestas con tipos de gravamen semejantes; la exclusión de las rentas mineras en la determinación de dicha base; la no acumulación de todas las rentas de un contribuyente para fijar su cuota contributiva; la limitación de las tarifas y el desigual gravamen de las rentas de trabajo, que resultaban muy recargadas en relación con las de otras procedencias; de otra parte, la resistencia del contribuyente español a la investigación y la sutileza de las rentas de valores mobiliarios, hacía patente la ineficacia del órgano administrativo para dominar dificultades de tanta monta.

Algunos de estos proyectos ni siquiera fueron leídos en el Parlamento. Un economista español hacía observar que precisamente los partidos conservadores fueron los que los patrocinaron. "Claro está que se han redactado con timidez y moderación; pero el principio básico de la imposición directa sobre la renta y sobre el capital, se ha aceptado por los partidos conservadores de España."

244 El impuesto sobre la renta existía ya en las principales naciones

europas, y en los Estados Unidos, en algunas de ellas desde muy antiguo.

El ministro Miquel, en 1893, lo combina en Prusia con el complementario sobre el capital, y a partir de este momento se va introduciendo en los demás Estados alemanes; al estallar la guerra de 1914, existía en 26 Estados del Imperio, y una vez firmado el armisticio, el Reich implanta en 1920 el impuesto general sobre la renta, el impuesto sobre la renta del capital y el impuesto sobre las sociedades. En Italia, el impuesto complementario sobre la renta aparece en 1920; en Francia se establece en 1914 el impuesto sobre la renta global, y en 1917, al crearse el impuesto cédular sobre las rentas, desaparece definitivamente la capitación; el impuesto federal sobre la renta en los Estados Unidos se remonta a 1913; el "Income tax" se implantó en 1798, subsistiendo durante todo el período de las guerras napoleónicas, quedando en suspenso después e instaurándose de nuevo en 1842, desde cuya fecha viene siendo la base esencial de la Hacienda inglesa, juntamente con la "Super tax" introducida por Lloyd George; en 1919 se suprimen en Bélgica las antiguas contribuciones directas, y en su lugar se crean el impuesto cédular sobre las rentas y el complementario sobre la renta global, y lo mismo ocurre en Grecia.

Y así llegamos al Estatuto provincial de 1925, en cuyo magnífico preámbulo se justificaban las prudentes innovaciones que introdujo en el impuesto de cédulas personales y su cesión a la Hacienda provincial. El señor Calvo Sotelo tenía la convicción "de que este impuesto, encerrado todavía en sus mismos moldes nativos de fines del siglo XIX, sin que desde 1900 apenas se hayan remozado sus escalas, ni transformado sus tarifas, a impulsos de la reestructuración económica del país, es uno de los que mejor consienten amplia reforma orgánica, con la seguridad casi plena de que no se provocará convulsión alguna de las economías privadas". No se atrevió entonces el Gobierno a convertirlo en verdadero impuesto sobre la renta, porque "ello es casi imposible en nuestra caótica organización tributaria; pugnaría, además, con algún otro importante impuesto y, sobre todo, impediría el traspaso a las Diputaciones, porque sólo el Estado puede y debe percibir las imposiciones directas sobre la renta". Se colocó el Gobierno en la realidad, y al reformar el impuesto de cédulas personales, aspiró únicamente "a corregir algunas de sus injusticias, ensanchar sus bases e incrementar sus rendimientos, proclamando, de antemano, la deficiencia doctrinal de su obra". La tarifa entonces vigente fué sustituida por tres distintas, aplicables, 245

respectivamente, a rentas de trabajo, contribuciones directas y alquileres, aumentándose el número de clases y su importe. Las rentas de trabajo no superiores a 15.000 pesetas no sufrieron aumento o lo tuvieron insignificante, pero los contribuyentes incluidos en las otras tarifas fueron objeto de una elevación “para equipararlos a los de la primera y evitar la injusticia sangrante de que los empleados públicos, en presunta paridad de casos, satisficiesen cédulas más altas que los restantes ciudadanos”.

En 1926, el señor Calvo Sotelo proyectó la transformación de los impuestos entonces existentes en una contribución directa única, para fundirlos en el impuesto sobre la renta personal, conservando de su individualidad y su independencia solamente aquello que pudiera favorecer la construcción de la nueva figura impositiva y que contribuyera a hacerlo técnicamente más eficaz. No se trataba ya de modificar el impuesto de cédulas, que había sido cedido a las Haciendas provinciales, ni tampoco de crear en realidad un tributo nuevo; su propósito era el de refundir las contribuciones territorial, industrial, utilidades e impuestos sobre el producto bruto de la minería y el de cédulas personales, suprimiendo después los impuestos de transportes interiores y exteriores y el de consumo de luz, de gas y de electricidad y sobre el carburo de calcio. Proyecto estableciendo un impuesto sobre rentas y ganancias, de una gran envergadura que, como los de Cobián, Suárez Inclán y Cambó, no llegó a realizarse. Pero con ocasión de todos ellos se advirtió, como una enorme dificultad para su realización, la carencia del correspondiente organismo administrativo.

Se establece, al fin, la contribución sobre la renta por Ley de 20 de diciembre de 1932, con el carácter de complementario de los otros tributos directos, naciendo con tipos muy moderados, sólo aplicables a aquellas clases sociales que en nuestra economía se estimaban como privilegiadas. Después de las reformas de 1940 y 1943, sigue gravando solamente a las personas naturales. Los beneficios que al Tesoro ha venido produciendo desde su implantación han sido hartamente insignificantes, no llegando en 1935 a más de 13 millones de pesetas, y “tan enteco resultado—exposición de motivos de la ley de Reforma tributaria de 16 de diciembre de 1940—a los tres años completos de gestión, si no hacía rechazable la contextura de la ley reguladora de la contribución, sí indicaba, por lo menos, que **era preciso crear un órgano administrativo importante**, y que la tarifa de la contribución, abandonando su incipiente figura, debía convertirse en una **escala vigorosa dotada de fuerte sentido social**”. Se optó por la solu-



ción segunda, anunciando el artículo 59 de la Reforma la creación del Registro de Rentas y Patrimonios, del que es fundacional el decreto de 28 de marzo de 1941, e instaurando la Dirección General de Contribución sobre la Renta, como órgano administrativo de carácter eminentemente técnico que tiene a su cargo cuanto atañe, en general, al tributo; Centro que despliega la actividad necesaria a fin de convertir en vivas realidades las profundas innovaciones que en orden al conocimiento de la distribución y movimiento de la riqueza mobiliaria promete la ley, con el propósito, plasmado en su artículo 69, de llegar, cuando los trabajos de formación de dicho instrumento hayan alcanzado el grado de elaboración suficiente para que la Administración pueda entrar en una fase de mera conservación del Registro, a la redacción de un proyecto de ley sobre investigación de las ocultaciones de rentas y transmisiones lucrativas de bienes y derechos que puedan inferirse de los crecimientos de patrimonio acusados por el Registro respecto de cada titular.

La recaudación del concepto, que en los años 1933 al de 1940, inclusive, ofrece un promedio de once millones de pesetas anuales, ha sobrepasado en el año 1941 la suma de 34 millones; esto es, el 308 por 100 de aquel promedio y el 174 por ciento de la recaudación de 1940. La Dirección General cuida de advertir en la Memoria correspondiente al ejercicio de 1941, que en los resultados de este ejercicio no ha tenido sensible efecto la Reforma tributaria de 1940. Y ello precisamente como consecuencia de la ley de 30 de mayo de 1941, por la que las cuotas se devengan el 31 de diciembre, a cuya fecha, que tiene la consideración de último día del período impositivo, se refiere la estimación de las utilidades imponibles. La experiencia tenía patentizados los inconvenientes y obstáculos que se derivaban del precepto primitivo por el cual la fecha del devengo se refería al primer día del período impositivo, y aun cuando el tránsito de este régimen al nuevo suponía tanto como el diferir el percibo de las cuotas de 1941, el Centro no vaciló en proponerlo. Los resúmenes de gestión en 1940 y 1941 son los siguientes: el importe total de las bases fué en 1941 de 799,2 millones, y en 1940 de 530,7 millones; el número de contribuyentes llegó a 5.041 y 3.156, respectivamente; la recaudación ofrece un promedio mensual en 1941 de 2,9 millones, frente a 1,6 en 1940, y, finalmente, el promedio mensual de liquidaciones es de 3,2 millones en 1941 y de 1,6 en 1940. Una franca mejoría, que continúa en 1942.

Hemos llegado a 1943, a cuyos comienzos se realiza una trascen- 247

dental reforma en nuestro impuesto personal. Por ley de 19 de enero se acomete una reforma parcial de la Hacienda provincial, con el propósito—señalado en su preámbulo—de asegurar la más completa armonía entre los recursos propios de estas Corporaciones y los impuestos que constituyen el sistema tributario del Estado. Se suprime el impuesto de cédulas personales, y las razones de ello se muestran allí con perfecta claridad. Dicese:

a) El impuesto de cédulas personales recae sobre el mismo objeto de la contribución general sobre la renta: la renta sintetizada de todos los ingresos, percibida por las personas individuales. Buena prueba de ello es que varios de los proyectos de ley que precedieron a la introducción en España de esta contribución en 1932, tomaban como punto de partida el antiguo impuesto de cédulas personales, perfeccionando sus preceptos y ampliando las posibilidades de su desarrollo.

b) Mientras la contribución sobre la renta se mantuvo en un terreno restringido de gravar solamente rentas de elevada magnitud, podía admitirse la coexistencia de ambos gravámenes, ya que, si no abundaban razones teóricas que lo justificasen, tampoco podían alegarse inconvenientes prácticos de excesiva importancia. Mas al ampliarse las bases de esta contribución, orientación claramente marcada en la última ley de Reforma tributaria de 1940, la doble imposición que se origina por la coincidencia de soberanías fiscales, comienza a dejar sentir sus efectos sobre el contribuyente y, sobre todo, cierra el paso al Estado para ulteriores reformas en un instrumento fiscal que por su naturaleza y estructura tiene tanto valor como institución financiera que como medida de la más alta significación política y social.

c) Se ha buscado cuidadosamente una solución para que los presupuestos de los Organismos provinciales afectados por la reforma no pierdan su actual situación de equilibrio. El Estado abonará a las Diputaciones la cantidad precisa para compensar los ingresos obtenidos por el impuesto que se suprime. Los cupos que por esta razón se establecen se basan en fórmulas flexibles para asegurar a las Haciendas provinciales la necesaria elasticidad que las permita hacer frente a futuras y legítimas aspiraciones de mejora de los servicios que les están encomendados.

¿Será necesario insistir sobre estos fundamentos? En España, como en Alemania, como en Italia, el impuesto personal sobre la renta surgió primeramente en la ordenación tributaria del Estado o de los Municipios como un impuesto de clases, de capitación, que se

ha ido transformando hasta llegar al impuesto según la capacidad personal, que exige—según Englis—un hondo sentido de ciudadanía para la economía pública y una alta moral tributaria, y cuya técnica ha alcanzado en los distintos países diferentes grados de desarrollo, representando el último eslabón del edificio fiscal. Sólo el Estado—como decía el Sr. Calvo Sotelo—puede y debe percibir las imposiciones directas sobre la renta. El impuesto de cédulas personales, para ser absolutamente justo, requería—exposición de motivos del Estatuto provincial—una organización que permitiera establecer proporción casi matemática entre la renta total del contribuyente y la cédula que éste pague; pero para esto se hacía necesario tener conocimiento formal de todos los ingresos de cada individuo, lo que exigía que antes se determinase la renta imputable en función de la cuota, que sólo se lograría mediante la multiplicación de las cuotas parciales por clases de riqueza por coeficientes que parecían rigurosamente exactos en algunas contribuciones, y completamente aleatorios y caprichosos en otras... **“y todo ello, en fin, es algo superior a las posibilidades técnicas de una Diputación Provincial”**.

Como derivada de la Ley de 19 de enero, nace la de 6 de febrero siguiente, que no neutraliza la generosa supresión del impuesto de cédulas personales y que apenas menoscaba los efectos económicos de aquella para quienes, por ser contribuyentes por renta, han de experimentar la agravación. La reducción de la renta mínima a 60.000 pesetas y la elevación de los tipos, **no compensará al Estado la cesión** que de sus ingresos ha de hacer a las Diputaciones Provinciales en equivalencia al impuesto extinguido.

Los ingresos por renta se calculan en el presupuesto vigente en 145 millones de pesetas, pero nos atrevemos a asegurar que escasamente 20 de ellos responden a la elevación. La progresión es el principio de la aplicación del impuesto sobre la renta, como fundado en la capacidad personal; cuando su función es complementaria, como en nuestro caso, ese carácter progresivo es necesario para contrarrestar la opuesta tendencia de los demás tributos. Los tipos moderados de 1932 y 1935 crecieron en 1940 por consecuencia de la progresión por grados, que constituía seguramente la innovación fundamental de la reforma del Sr. Larraz con fines recaudatorios. Así, en efecto, hasta 1940 la renta imponible venía gravándose con un tipo único, según su cuantía; la única excepción de esta norma se daba cuando la renta excedía de un millón, en cuyo caso el primer millón era objeto de tipo distinto al que correspondía al exceso. Este sistema fué transformado en el de progresión por grados que es 249

tableció el artículo 56 de la reforma de 1940 y que se conserva en la Ley de 6 de febrero de 1943, que exige la aplicación de tipos distintos a las diferentes porciones de renta, siendo la cuota total la suma de las parciales. En la actual escala se conserva el tipo de 7,50 por 100 para la porción de renta inferior a 100.000 pesetas, que fijaba el artículo 56 de la Ley de 1940, no variando tampoco el de 18 por 100 para la porción comprendida entre 100.000,01 y 150.000 pesetas. Para las porciones superiores los incrementos son del 2,3 y 4 por 100. Los grados eran seis en la Ley de 1940 y pasan a siete en la de 1943, porque entre los límites 100.000 y 250.000 se han colocado 150.000. La comparación de escalas daría el siguiente resultado:

PORCIONES DE RENTA	Tipos impositivos por 100		Aumentos
	1940	1943	
	Hasta 60.000 .....	0	
De 60.000,01 a 70.000 .....	0	7,50	7,50
De 70.000,01 a 100.000 .....	7,50	7,50	—
De 100.000,01 a 150.000 .....	18 —	18 —	—
De 150.000,01 a 250.000 .....	18 —	20 —	2
De 250.000,01 a 500.000 .....	25 —	27 —	2
De 500.000,01 al 1.000.000 .....	30 —	33 —	3
El exceso sobre un millón .....	40 —	44 —	4

Si a tan limitado alcance de la nueva tarifa se unen las demás disposiciones de la Ley, imaginada a base de la justicia fiscal, puede calcularse que la reforma ha de ser bien recibida por el contribuyente. Es a lo menos que puede llegarse con respecto a un sector de la economía nacional que va a disfrutar, además, de las ventajas de una simplificación fiscal y de que se le grave por un solo concepto y en proporción conjunta generalmente inferior a las actuales rentas que hasta ahora se hallaban sometidas a dos tributos semejantes: el impuesto de cédulas personales y la contribución sobre la renta (Exposición de motivos). La conexión que se establece entre los rendimientos del trabajo personal y de la propiedad intelectual, gravados por la contribución sobre utilidades, y las bases del impuesto sobre la renta, cuyas cuotas respectivas se compensan en gran proporción, marca una orientación de sumo interés. Todavía

llega la ley a procurar una mayor justicia impositiva en cuanto a la imposición mínima sobre las rentas, siendo presagio de la supresión del sistema que se basa en los signos externos y de una corrección de las disposiciones por que se rige la imposición de rendimientos mínimos en razón de otras contribuciones directas, en términos más justos que los que venían rigiendo.

El órgano administrativo ha sido perfeccionado y dotado de los elementos personales necesarios. La creación en las Administraciones Provinciales de Rentas Públicas de una Sección especial de Renta, por aplicación del principio de la especialización y división del trabajo, promete no sólo una buena gestión, sino también la formación del Registro de rentas y patrimonios. Las instrucciones que en este sentido viene comunicando a las provincias el Centro directivo se encaminan a obtener el mayor éxito fiscal de la reforma, que depende, tanto en relación con la justicia impositiva como por lo que afecta al incremento recaudatorio, de las actuaciones administrativas.

En su parte dispositiva, la Ley y la disposición reglamentaria dictada para su ejecución establecen: Desde 1.º de enero de 1943 las Diputaciones Provinciales no pueden tomar ningún acuerdo sobre la recaudación de tal recurso, aunque las cédulas correspondan a ejercicios anteriores. Subsiste la acción administrativa durante el plazo de cinco años, contados desde la promulgación de la Ley, al sólo efecto de investigar, liquidar y recaudar las cuotas pendientes de cédulas correspondientes a ejercicios cuya cobranza general cerca de los contribuyentes hubiese sido iniciada por la Corporación con anterioridad al 1.º de enero del corriente año, sin que el plazo concedido pueda significar en ningún caso prórroga del de prescripción legal. Aclarando este precepto de la Ley, por Orden de 28 de enero se dispuso que carecerán también de eficacia los acuerdos adoptados con anterioridad al 1.º de enero de 1943, si en dicha fecha no se hubiera iniciado de modo efectivo la cobranza general cerca de los contribuyentes. Y es de suponer que la investigación de cuotas sólo podrá realizarse en relación con las personas que no hubiesen obtenido la cédula.

En el artículo 209 del Estatuto provincial se relacionan los recursos de las Diputaciones Provinciales, a los cuales se añade ahora en 5.º lugar el "cupo de compensación tributaria" que el Estado ha de satisfacer, y que está integrado por la suma de dos cantidades: un cupo mínimo y otro complementario. El cupo mínimo consistirá para cada Corporación Provincial en el promedio de la recaudación 251

efectivamente obtenida por el impuesto suprimido durante el bienio 1941-1942, computándose la recaudación tanto por corriente como por resultas de ejercicios cerrados en período voluntario y ejecutivo, deducidos los gastos de administración y cobranza. A los efectos de señalamiento de estos cupos, ha de entenderse por recaudación efectiva el total que se hubiera obtenido, minorado en el importe de las devoluciones, esto es, la recaudación líquida, con deducción de los gastos de administración y cobranza. Para cumplimiento del artículo 4.º de la Ley, por la norma 3.ª de la Orden se dispone que dentro de un plazo de diez días, a contar desde el 30 de enero, la Presidencia de la Comisión gestora de cada Diputación Provincial comunicará al Delegado de Hacienda en la respectiva provincia la designación de los tres representantes que, en nombre de la Corporación, han de actuar en la Comisión mixta encargada de la fijación del cupo mínimo; Comisión que estará presidida por el Delegado de Hacienda e integrada, además de los tres representantes dichos, por el Abogado del Estado, Interventor de Hacienda y Administrador de Rentas, actuando de Secretario, con voz y voto, el que lo fuere de la Diputación. Tan pronto como el Delegado de Hacienda conozca los nombres de las personas designadas por la Corporación Provincial, convocará una reunión, en la que deberá quedar constituida la Comisión mixta y acordado el orden de los trabajos a efectuar, los cuales habrán de quedar ultimados antes del día 30 de abril próximo.

En el caso de que la Comisión llegase a un acuerdo unánime, se levantará acta de su resolución, que será elevada, por conducto del Delegado de Hacienda, a este Ministerio. Pero si no llegase al acuerdo unánime, el Delegado de Hacienda elevará al Ministerio todas las actuaciones, así como los informes razonados en que se fundamentan los criterios opuestos mantenidos y cuantas aclaraciones, documentos y justificaciones consideren pertinentes.

Recibidas en el Ministerio las actas de conformidad de fijación de cupo mínimo y los antecedentes enviados en el caso de que tal conformidad no se hubiere producido, la Dirección General de Contribuciones y Régimen de Empresas abrirá un expediente general, al que se incorporarán, desde luego, las actas de acuerdo unánime, si una vez revisadas no contienen errores que convenga subsanar, y a medida que por el Ministerio, en cada caso concreto, se fije el cupo mínimo para las Diputaciones que no hubieran obtenido acuerdo unánime de la Comisión correspondiente, se irán sucesivamente incorporando a dicho expediente general, que, informado en su conjunto

por la Dirección expresada, se someterá a la aprobación definitiva del Ministro de Hacienda.

La supresión del impuesto de cédulas personales, a tenor del artículo 7.º de la Ley, no ha de perjudicar a la participación que pudiera corresponder a los Ayuntamientos conforme a la disposición N) del artículo 226 del Estatuto provincial, a cuyo tenor cada Ayuntamiento participará en la recaudación que haga por cédulas personales, previa deducción del recargo de soltería, en una cuota equivalente al 50 por 100 de la que por dicho concepto hayan obtenido en el ejercicio económico 1924-1925. Para dar cumplimiento a tal precepto, la Diputación Provincial ha de remitir a la respectiva Delegación de Hacienda, antes del día 31 de marzo, una certificación acreditativa de la dicha participación municipal correspondiente a los Ayuntamientos de la provincia, la cual será custodiada en la Jefatura de la Sección provincial de Administración local, y se computará en todo caso y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 232 del Estatuto, como parte integrante de la aportación forzosa municipal que los Ayuntamientos respectivos deban satisfacer a las Diputaciones.

Las Diputaciones que hubiesen aprobado ya sus presupuestos para el año 1943 e incluido en sus recursos el impuesto de cédulas personales, han de proceder a rectificarlos para ponerlos de acuerdo con los preceptos de la Ley. Tales rectificaciones han de ser comunicadas en todo caso al Gobernador civil de la provincia, para su aprobación si la rectificación da lugar a alteraciones de las cifras totales del presupuesto, o para su conocimiento, en caso contrario.

El cupo complementario consistirá en una cantidad anual fijada por el Ministerio de Hacienda por períodos de cinco años, que comenzarán a hacerse efectivos a partir de 1945, especificándose en el artículo 5.º de la Ley las reglas a que ha de ajustarse su determinación y las rectificaciones quinquenales posteriores.

Interín se dicten por la Presidencia del Gobierno las disposiciones precisas para sustituir la cédula como documentos de identidad personal, surtirá plenos efectos la última expedida por la Diputación Provincial. Es así como, al fin, se va operando la transformación del sistema tributario español. A la reforma Larraz de 1940 hay que añadir las no menos trascendentales del actual Ministro, Sr. Benjumea: la presión fiscal ha sido necesaria en las circunstancias en que el país se encontraba después de la Guerra de Liberación. Y si todas las medidas adoptadas se comparan con las impuestas por las 253

demás naciones, aun hemos de considerarnos como privilegiados, pues en todos los países, como consecuencia de las exigencias del actual conflicto bélico, los Gobiernos se ven precisados a realizar un supremo esfuerzo financiero, y por ello hay interés en obtener del impuesto los máximos recursos. En estas circunstancias excepcionales no persigue el impuesto como único fin el de procurar recursos al Tesoro público; se utiliza, además, para limitar los poderes de compra que se encuentran en manos de los particulares, para evitar un desequilibrio peligroso entre la demanda de los consumidores y las disponibilidades. Así, el impuesto no es sólo un instrumento financiero, sino que ha llegado a ser un medio de lucha contra la inflación.

**ANTONIO SAURA PACHECO**

Profesor de la Escuela Nacional  
de Administración y Estudios Urbanos