

COLABORACION PROFESIONAL

Haciendas Locales

Casos de doble imposición

No vamos a tratar en una Revista de la vida local de la doble imposición cuando los Gobiernos de dos países independientes gravan simultáneamente la misma manifestación de riqueza. Su examen corresponde a quienes tienen suficiente preparación para ello y se especializan en el estudio de uno de los más interesantes aspectos del Derecho fiscal internacional para atenuar los efectos de la competencia tributaria.

Dentro del mismo país la progresiva importancia de los impuestos y su pluralidad dan lugar a la concurrencia de varios tributos sobre la misma fuente de riqueza con olvido en ocasiones de la justicia impositiva que exige la uniformidad del sacrificio en la distribución de las cargas públicas.

El reiterado gravamen de los mismos objetos y sujetos tributarios—dice Ehebergh—se debe también, en la mayor parte de los Estados, al derecho fiscal concurrente del Estado y de las demás Corporaciones de derecho público. Esto ocurre marcadamente cuando tales Corporaciones están autorizadas a imponer recargos a los impuestos del Estado.

La característica esencial de la Hacienda local respecto de la del Estado es la subordinación lógica de la primera a la segunda que goza de plena soberanía fiscal de que se sirve para otorgar a los poderes locales la autoridad que necesitan para el establecimiento de tributos. La Hacienda pública del Estado moderno tiene su complemento en la economía financiera de las entidades locales. Las dos gravan conjuntamente la renta total del contribuyente.

Para Usera es difícil aceptar el establecimiento de impuestos específicamente locales, y no solamente por la posible duplicidad de gravamen, que ello no sería superior obstáculo si existiera una dupli-

cidad de servicios o de fuentes de riqueza, sino de una manera esencial por la inexistencia de ese «ius imperium» imprescindible para el establecimiento del impuesto, porque la entidad local puede tener incluso una justificación natural de existencia, pero nunca una soberanía coexistente con la estatal.

Es evidente que los organismos locales acuden a las propias fuentes tributarias del Estado para obtener ingresos que les son imprescindibles. No debe olvidarse, sin embargo, la compatibilidad que previsoramente recoge nuestro ordenamiento positivo: la sola identidad del objeto, de la base, o del contribuyente y aun la de todos los dichos elementos de dos o más exacciones no invalidan ninguna, siempre que los conceptos de imposición sean diferentes. Y en algunas exacciones locales responde su establecimiento, más que al factor fiscal, a una verdadera función social: arbitrios con fines no fiscales; estímulo de la edificación; apropiación de parte de renta inmerecida; contribuciones especiales; cultivo de terrenos abandonados o cultivados insuficientemente.

a) *Impuestos sobre la circulación.*

Tuvo su origen como impuesto del Estado de carácter suntuario en la Ley de Presupuestos de 1867. Recurso municipal en la de 1877, pasó nuevamente al Estado en 1893 y como recargo municipal sobre aquél hasta 1911. En el preámbulo del Proyecto de Exacciones de 1918 se le considera como una de las pocas iniciativas bien orientadas de nuestros Ayuntamientos. Pero se estima recurso impropio de la Hacienda municipal. Como impuesto suntuario, forma parte integrante de la imposición según capacidad, y esta imposición pertenece de propio derecho al Ayuntamiento de la residencia. En cambio, así las exigencias sociales a que responde la tenencia de coche particular, como al coste de esta tenencia y la cuantía de las rentas que ella supone, se acomodan casi siempre a las circunstancias del Municipio en que se usa el carruaje. El Proyecto se limita a declarar el derecho del Ayuntamiento de este último cuando entre en colisión con otro u otros.

La preocupación del Gobierno de perfeccionar el sistema recaudatorio de los impuestos existentes en 1927 sobre la circulación de vehículos de tracción mecánica y la tendencia a su simplificación, realizando de este modo una economía en los servicios, efecto de su

concentración y dando mayores facilidades al contribuyente atendiendo, por justas, las reiteradas peticiones de varias entidades interesadas, motivó el establecimiento del impuesto único para los vehículos de motor bajo la denominación de «Patente Nacional de Circulación de Automóviles», en el que habían de refundirse, para conseguir la unidad en las formas de imposición, la contribución industrial, el impuesto de transportes, los arbitrios municipales y provinciales y los señalados con el título de «Tasa de rodadura» y destinada a nutrir los fondos del Patronato del Circuito de Firms Especiales.

b) *Cédulas personales.*

Con referencia al impuesto de Cédulas personales escribíamos en Memoria reglamentaria redactada en 1939, que exigencias de la moderna técnica tributaria harían inevitable la implantación de un impuesto total sobre la renta. Este impuesto global pudiera en el porvenir quedar integrado por las antiguas contribuciones directas del Estado y por el viejo impuesto de Cédulas personales, recordando los anteriores proyectos de Cobián en el año 1910 y el de Cambó en el de 1921. Prevista la desaparición de este recurso cedido por el Estado a las Diputaciones en 1925, cuando permanecía «encerrado en los mismos moldes nativos de fines del siglo XIX sin que se hubiesen remozado sus escalas ni transformado sus tarifas», aconsejábamos la rápida depuración de los padrones y realización sin demora de las cuotas liquidadas para obtener la mayor recaudación posible y en su día una compensación a modo de cupo o participación que el Estado podría conceder a las Diputaciones atendido el promedio de los últimos ejercicios, participación análoga a la reconocida a los Municipios cuando fué transferido el recurso de las Haciendas municipales.

Sin llegar a la implantación de la contribución única sobre la renta ni reformar la entonces existente, el Gobierno, en enero de 1943, decide la supresión del impuesto de Cédulas personales iniciando una reforma para armonizar los recursos propios de las Corporaciones locales y los que constituían el sistema tributario del Estado. Se justifica dicha supresión por la doble facultad impositiva del Estado y Diputaciones sobre una misma fuente: la renta de trabajo. Recuerda el Gobierno que la introducción en España de la contribución sobre

la renta fué precedida por proyectos de ley que tomaban como base de partida el impuesto de Cédulas personales, perfeccionando sus preceptos y ampliando las posibilidades de su desarrollo. Tras la orientación contenida en la reforma tributaria de 1940 se considera llegada la oportunidad de que cese «la doble imposición que se origina por la coincidencia de soberanías fiscales que comienzan 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) *Tributación sobre bebidas.*

Esta tributación municipal y por excepción provincial se aplica al consumo de artículos necesarios y también sobre los prescindibles y se justifica porque ofrece la posibilidad de que contribuyan a costear los servicios públicos locales aquellas personas que por su reducida renta y frecuente cambio de residencia eluden con facilidad la imposición directa. El impuesto de consumos en España, como recurso municipal, tiene abolengo muy antiguo habiendo sido suprimido por las Cortes de Cádiz y después restablecido, pese a la oposición con que siempre fué recibido en sus distintas modalidades.

Antes de la última reforma fiscal de 25 de enero de 1946 los Municipios venían percibiendo, de muy antiguo, el clásico impuesto sobre consumo de vinos desde la época en que recaía sobre los objetos de comer, beber y arder. A partir de la promulgación del Estatuto de 1924 se generalizó el establecimiento de la tasa por reconocimiento sanitario con tipos de gravamen tan elevados que convertían el derecho en un arbitrio ordinario porque las recaudaciones conseguidas rebasaban con amplitud el costo del servicio.

Además de las dos exacciones citadas se pueden imponer: el impuesto cedido por la base 26 procedente de la contribución de Usos y Consumos, con una tarifa de cinco céntimos litro; el de consumiciones de lujo conforme al epígrafe 18 del Decreto de 25 de enero de 1946, que asciende al 20 por 100 del precio de venta; sobre las ventas para fuera de los establecimientos de vino embotellado con marca, cuyo tipo es del 10 por 100; con fines no fiscales de acuerdo con la base 25 de la Ley de 1945 y artículo 51 del Decreto citado, equivalente al 10 por 100.

Prescindiendo de la tasa por ser una exacción distinta del impuesto y no pudiendo recaer simultáneamente sobre la misma especie el que se aplica como de lujo y el que grava las ventas, resulta que un Ayuntamiento puede imponer hasta cuatro arbitrios sobre el consumo de vinos. La finalidad no fiscal de un gravamen sobre el consumo de esta bebida, que se estimula y fomenta por otras medidas de gobierno, no parece de fácil justificación. Si a los impuestos municipales sobre bebidas se agregan los provinciales y del Estado, nos hallamos ante un caso de múltiple imposición que debe corregirse, con desgravación o sin ella, pero simplificando ordenanzas, tarifas y normas de aplicación.

JOSÉ MARINO F. SIERRA

Interventor de la Diputación de Asturias