

ALGUNOS EJEMPLOS DE LA AUTONOMIA DEL DERECHO FISCAL:

*La extensión de la materia imponible en el impuesto sobre los ingresos **

Por el Dr. Henry LAUFENBURGER, de la Universidad de París. Traducción de la Lic. Helena PEREÑA DE MALAGON.

Las opiniones relativas a la aptitud de los impuestos directos e indirectos, por una parte, y por otra de las contribuciones sobre los ingresos, la cifra de negocios o el capital, varían de un país a otro.

En los Estados Unidos, el impuesto sobre los ingresos de las personas físicas y morales está, evidentemente, a la cabeza de los recursos fiscales. En el primitivo proyecto del presupuesto federal para 1951-52, los impuestos sobre los ingresos figuran con un monto de 46,000 millones sobre un total de 57,000 millones de rentas fiscales propiamente dichas, sin contar los ingresos parafiscales (impuestos sobre los salarios) de carácter social, a saber el 80%. En el sistema fiscal federal no existe impuesto general sobre los negocios, reservados a los Estados particulares. Los derechos de consumo y de aduanas ascienden a 9,000 millones de dólares, es decir el 15.5%; los de sucesión y donación se estiman en menos de 800 millones, o sea el 1.3%.

En Francia la situación es, poco más o menos, inversa. En el presupuesto de 1951, los ingresos fiscales del presupuesto general y del fondo de defensa nacional se repartieron, a grandes rasgos, de la siguiente manera:

* Conferencia dada en la Facultad de Derecho de México, el 22 de octubre de 1951.

| | <i>Millares de millones de francos %</i> | |
|--|--|------|
| Ingresos fiscales globales | 1.874 | |
| Impuestos sobre los ingresos (personas físicas y sociedades) | 646 | 34.5 |
| Impuestos sobre el capital (sucesión y mutaciones) | 88.4 | 4.2 |
| Impuestos sobre las transacciones jurídicas (timbre) | 18.3 | 1.3 |
| Impuestos sobre las transacciones comerciales | 896 | 48 |
| Derechos de consumo y aduanas | 225 | 12 |

Así los impuestos indirectos sobre las transacciones comerciales (cifras y negocios) y sobre el consumo sobrepasaron ligeramente el 66% de los ingresos fiscales, el impuesto sobre los ingresos de las personas físicas y de las morales alcanzaron apenas un tercio (comprendida la imposición del 5% sobre los salarios, que satisfacen los empresarios, imposición que reemplaza la contribución sobre las rentas del trabajo); el impuesto sobre el capital acusó una proporción más elevada que en los Estados Unidos con el 4.7% (si se tienen en cuenta los impuestos del timbre, la proporción se eleva hasta el 6%).

La diferencia del reparto de impuestos en los dos países se explica, esencialmente, por las particularidades psicológicas. En los Estados Unidos donde la contabilidad está muy perfeccionada y la disciplina fiscal tan desarrollada como en la Gran Bretaña, el impuesto sobre los ingresos ha podido alcanzar el primer lugar en las rentas fiscales. En Francia, por el contrario, el impuesto llamado indirecto responde mucho mejor al espíritu del contribuyente que el llamado directo sobre la renta. Hay que tener presente, sin embargo, que los derechos de consumo que antes estaban desarrollados, se han quedado atrás en provecho del impuesto sobre la cifra de negocios que, en su forma más típica, no interviene en el momento en que el consumidor efectúa el gasto, sino al final de la fase técnica de la producción, lo que permite tener en cuenta, en cierta medida, las rentas de dicha producción.

Si el impuesto sobre los ingresos ha podido colocarse a la cima de los recursos fiscales en los Estados Unidos, y en Francia cubrir por lo menos una tercera parte de los ingresos, es porque la noción de la renta se ha entendido en el más amplio sentido, y en este aspecto se registra un cierto parentesco entre los dos regímenes fiscales, por otro lado tan diferentes. En ambos países el impuesto sobre los ingresos ha sido establecido por principio de justicia; pero la experiencia demuestra que los impuestos más justos son los menos productivos, pues la justicia

recomienda que se personalice el impuesto cuya valor disminuye en la medida que se tiene en cuenta el *mínimum de existencia*, cargas de familia y, por lo menos en Francia, el origen de las rentas, estando menos gravadas como en Gran Bretaña las del trabajo que las de la empresa y del capital. Para conservar el lugar que ocupa el impuesto sobre los ingresos ha sido necesario hacerle más productivo a fin de compensar los privilegios, exoneraciones y deducciones. Durante largo tiempo el problema se ha venido resolviendo mediante el alza de las tasas, sobre todo en lo que se refiere al impuesto adicional que, lo mismo en Francia que en los Estados Unidos, interviene después del impuesto normal (Francia: impuesto proporcional) y que absorbe importantes partes de la renta a razón del 60% en Francia y más del 80% en los Estados Unidos. Se han recomendado dos soluciones para evitar que el impuesto demasiado exigente por sus tasas no se devore a sí mismo.

El primer método consistía en mantener en su sentido estricto la noción de renta, a la vez que se ampliaba el círculo de ingresos imponibles a los obtenidos fuera del territorio nacional, en otras palabras, en poner elevados impuestos a los ingresos obtenidos en el extranjero. El segundo método gravaba el capital juntamente con la renta ¿Por qué detenerse en la imposición a los dividendos, a los intereses? ¿El capital no es de por sí un índice de riqueza y, por tanto, no está llamado a facilitar una contribución al tesoro?

Francia ha procedido a deducciones ocasionales del capital, especialmente después de la guerra. Pero el impuesto de solidaridad nacional, establecido en 1945, y sobre el enriquecimiento y elementos de fortuna, desde un principio fué poco productivo para ser mantenido (125.000 millones de francos escasamente); lo que promovió en seguida las objeciones clásicas a este modo de tasación: dificultad de valorar la materia impositiva, debilitamiento del capital como factor de producción, dificultades causadas por la realización de los elementos de fortuna (riesgo de hundimiento de los créditos). Los Estados Unidos igual que Francia recaudan a título permanente los derechos sobre las donaciones y sucesiones. Pero como lo prueba el cuadro que hemos presentado el impuesto sucesorio se ha personalizado demasiado (rebatimiento de la base, deducción en beneficio de los parientes próximos, reducción en beneficio de las familias numerosas, exoneración de la parte de la fortuna legada por un cónyuge al otro) para asegurar un rendimiento apreciable.

El sistema más extendido consiste —además de la tasación más o menos moderada de las donaciones y sucesiones— en ampliar especialmente la distribución del impuesto sobre los ingresos que afecte ya no solamente a los que proceden periódica o regularmente de una fuente, sino también a las plusvalías, es decir, a los verdaderos elementos del capital asimilados, abusivamente, a las rentas. Los Estados Unidos y Francia han ido muy lejos en este sentido; y Francia ha batido todos los récords al equiparar, fuera de todo concepto de plusvalía, ciertos depósitos a verdaderas rentas.

Sección I. EXTENSIÓN DEL CUADRO TERRITORIAL DE LOS INGRESOS IMPONIBLES

En Francia el impuesto real es esencialmente territorial. De esta manera, en las sociedades comerciales, el impuesto sobre los ingresos de las personas morales se aplica a prorrata de la totalidad de las rentas obtenidas en Francia. La territorialidad es lo que caracteriza también el impuesto proporcional sobre los ingresos de las personas físicas, impuesto real que, sin embargo, tiene en cuenta también la personalidad del contribuyente (cargas de familia, discriminación mediante reducciones de la tasa en beneficio de ciertos ingresos del trabajo, ajuste de ingresos de poca monta). El impuesto proporcional se aplica a razón de un 18% sobre los ingresos obtenidos en Francia por personas físicas: beneficio de una empresa establecida en el territorio, salarios pagados por un deudor francés * renta del suelo, renta de propiedad edificada. Pero para que sea más productivo, el impuesto proporcional va más allá del territorio nacional. Así, en virtud de un principio consagrado por la jurisprudencia y que ha sido seguido por el Código General de Impuestos y por la mayor parte de las convenciones internacionales, con el fin de evitar o limitar los impuestos dobles, las personas físicas lo mismo que las sociedades extranjeras pagan los impuestos a proporción de las rentas que obtienen de Francia. Si se trata de rentas no comerciales, el Código prevé incluso la retención en el lugar de origen para los establecimientos que devenguen esta clase de ingresos a personas que han fijado su residencia en el extranjero y que no están establecidos como profesionales.

* Temporalmente este impuesto se reemplaza por un pago a tanto alzado hecho efectivo por el patrón.

Si la estricta aplicación de la territorialidad del impuesto real permite que el poder fiscal se extienda a las rentas de personas domiciliadas o residentes en el extranjero, la personalidad del impuesto personal va todavía mucho más lejos en este sentido.

El impuesto adicional progresivo (10 a 60%) afecta a todas las personas físicas que tienen su residencia habitual en Francia, es decir, que poseen un domicilio o que, sin poseerlo, viven principalmente en Francia. Todas estas personas están obligadas al impuesto personal y progresivo en razón a todos sus ingresos incluso los de procedencia extranjera. En ciertos casos, el impuesto adicional sigue, más allá de las fronteras a los franceses que son funcionarios o encargados de alguna misión en el extranjero; los que no pueden librarse del impuesto francés nada más que cuando el total de sus ingresos está ya gravado por la administración del país extranjero. Por tanto en Francia predominan tres principios sobre la percepción del impuesto sobre los ingresos. Los de origen francés percibidos por las sociedades, por las personas físicas establecidas en Francia y también por los nacionales franceses residentes en el extranjero (salvo los afectados por un impuesto personal en el país extranjero) quedan sometidos respectivamente al impuesto sobre las sociedades y al proporcional de personas físicas en razón de su origen territorial.

El criterio de la nacionalidad es el que, en segundo lugar, permite someter al impuesto progresivo a los funcionarios y encargados de misiones francesas establecidas en el extranjero.

Finalmente, por su domicilio en Francia, quedan sometidos al impuesto adicional progresivo los franceses y los extranjeros en cuanto al total de sus ingresos, cualquiera que fuere su origen.

En estos diversos puntos de vista, la legislación francesa se inspira en la práctica fiscal norteamericana, la que, sin embargo, va mucho más lejos. Según el Código de la Renta Interna, el "Individual Income Tax" se aplica al total de los ingresos obtenidos en los Estados Unidos: es el principio de territorialidad. La Federación Americana se inspira además, y en mayor escala que la República francesa, en el concepto de la nacionalidad. Todos los ciudadanos americanos, residentes o no en los Estados Unidos, quedan sujetos al "Individual Income Tax" en razón a los ingresos no sólo de procedencia metropolitana sino también extranjera. Incluso las mujeres norteamericanas que se casan con extranjeros pero que conservan su nacionalidad, quedan sujetas al impuesto sobre la

totalidad de sus ingresos, sea cual fuere su residencia y el origen de las mismas.

Finalmente, el principio del domicilio rige también para los extranjeros. Desde el momento en que residen en los Estados Unidos, la totalidad de sus rentas, de cualquier origen, quedan gravadas en las mismas condiciones que las de los ciudadanos de Estados Unidos.

Así, la legislación federal norteamericana va más allá de la legislación unitaria francesa en el sentido de que los principios de la territorialidad y del domicilio que predominan en Francia quedan oscurecidos por el criterio de la nacionalidad que permite someter al deber contributivo norteamericano a todos los nacionales aunque hayan roto con su país de origen todo lazo de domicilio o residencia.

Sin embargo Francia va mucho más lejos que los Estados Unidos cuando se trata de definir la renta impositiva en los impuestos sobre los ingresos.

Sección II. EXTENSIÓN DEL CONCEPTO CUALITATIVO DE LOS INGRESOS

1º *Analogía franco-norteamericana: la plusvalía*

Si para los ingresos del trabajo, territoriales y los de capitales mobiliarios, el concepto de fuente es aceptable, para los beneficios industriales y comerciales, se puede dudar entre dos nociones: la limitada que resulta regularmente de la actividad de empresa, y la amplia de la plusvalía que resulta de la comparación de la consistencia del activo de la empresa en dos épocas sucesivas. En Francia como en los Estados Unidos la definición que prevalece es la amplia del beneficio según la teoría del financiero alemán von Schanz.

a) *En Francia*, en virtud del art. 38 del Código General de Impuestos que se aplica directamente a personas físicas, pero cuya capacidad se ha extendido a sociedades comerciales, el beneficio imponible es el beneficio neto, determinado según los resultados del total de las operaciones de cualquier naturaleza efectuadas por las empresas, comprendidas especialmente las cesiones de elementos cualesquiera del activo, sea en curso o al final de explotación. El beneficio neto está formado por la diferencia entre los valores del activo neto en la clausura y en la

apertura del ejercicio; el activo neto abarca el excedente de los valores del activo sobre el total formado en el pasivo por los créditos de terceros, las amortizaciones y las provisiones justificadas.

Para que la plusvalía pueda asimilarse a los ingresos imposables se requiere una condición: es preciso que sea realizada, es decir, transformada en una suma de dinero líquido. Esta regla promueve dificultades de aplicación en un doble aspecto, económico y monetario.

α) *En el plan económico.* De esta manera son imposables, en principio, por un lado las plusvalías realizadas sobre elementos de activo en curso de explotación, por otro las plusvalías realizadas sobre fondos de comercio al final de la explotación.

En el primer punto de vista, las plusvalías de activo reinvertidas están exoneradas, en ciertas condiciones, del impuesto sobre los ingresos. En el segundo punto de vista se aplica el impuesto, pero no en el bruto del ingreso total o de la tarifa total.

La legislación francesa, inspirándose visiblemente en el precedente norteamericano, tiene en cuenta el plazo que transcurre entre la compra y la venta de los bienes haciendo aparecer una plusvalía. Se trata de una realización bastante rápida, la sospecha de especulación motiva un régimen más severo que cuando nos encontramos en presencia de un uso a largo plazo en un objeto económico legítimo.

1er. caso. Cuando la cesión, la transferencia o el cese del ejercicio de la profesión intervienen antes de cinco años después de la creación o la compra de la propiedad, en este caso la plusvalía de cesión se cuenta en el beneficio imponible para la mitad del monto.

2o. caso. La cesión, la transferencia o el cese del ejercicio de la profesión interviene después de cinco años de la creación o la compra de la propiedad. En este caso la plusvalía tasa en un tercio de la tarifa normal, es decir en el 6% (contra el 18% tasa normal) cuando se trata del impuesto sobre los ingresos de personas físicas, en la tarifa del 11 1/3% cuando se trata del impuesto sobre sociedades (tasa normal 34%).

3er. caso. Cuando la cesión, transferencia, etc., es la consecuencia de la muerte del contribuyente, la plusvalía se tasa en un tercio de la tarifa independientemente de todo plazo transcurrido entre la creación (o compra) y la transferencia de propiedad. Si la viuda o los herederos

en línea directa recuperan la propiedad, no hay ninguna imposición de la plusvalía.

β) *En el plan monetario.* La aplicación estricta del impuesto sobre las plusvalías habría llevado en Francia, en período de depreciación monetaria, a una imposición no de una riqueza sino de una pérdida de substancia.

Por eso la rigidez del principio ha sido moderada de diversas maneras.

En primer lugar, si la revaluación de los balances, como consecuencia del menoscabo de la moneda, hace aparecer plusvalías que son puramente aparentes, se sustraen al impuesto.

En segundo lugar, la incorporación de la plusvalía en el capital social no da lugar al impuesto sobre los ingresos, sino a un impuesto sobre el capital a una tasa moderada.

b) *Los Estados Unidos* solo han tenido que tomar medidas en relación con las plusvalías económicas pues por la estabilidad de hecho del dólar (estabilidad relativa) el Gobierno no ha tenido que concebir medidas fiscales especiales en lo que concierne a las plusvalías aparentes (monetarias).

Las “ganancias en capital” que resultan de la venta o del intercambio de bienes utilizados en el ejercicio de una industria, comercio o profesión, constituyen como en Francia elementos de renta fiscal. Pero estas ganancias no son imponibles más que en tasa máxima del 25%.

Cuando se trata de ganancias en capital procedentes de la venta o del intercambio de bienes no utilizados en el ejercicio de una profesión industrial o comercial, etc., son objeto de impuesto en las condiciones siguientes:

α) *Personas físicas.* El “Individual Income Tax” se aplica íntegramente cuando se trata de ganancias realizadas a corto plazo (menos de seis meses entre la compra y la venta), y no afecta más que a la mitad de las ganancias a largo plazo (más de seis meses).

β) *Sociedades.* El “Corporation Income Tax” se aplica a la totalidad (100%) de las ganancias a largo plazo que no gozan de ningún régimen de favor en relación a las ganancias a corto plazo. La tasación se efectúa a la tasa reducida del 25%.

Las pérdidas de capital y en ciertos casos las pérdidas en general, son deducibles en determinadas condiciones.

2ª Particularidad francesa: noción extensiva de los "ingresos distribuidos"

La noción fiscal de los ingresos de valores mobiliarios se entiende en el más amplio sentido. Los ingresos engloban en principio las primas de reembolso (excedente del capital reembolsado sobre el capital emitido) y los premios que, según la suerte, vienen a engrosar el interés de las obligaciones. Se considera, pues, como un ingreso desde el punto de vista fiscal, lo que, desde el punto de vista económico, constituye un capital.

En lo que concierne a los ingresos propiamente dichos, el Código de impuestos francés procede a una nueva asimilación del capital.

El impuesto francés sobre los ingresos (impuesto proporcional) afecta a los ingresos distribuidos, es decir :

a) a todos los beneficios o productos que no están en reserva o incorporados al capital.

b) a todas las sumas o valores puestos a disposición de los asociados y no deducidos de los beneficios.

Es, pues, ingreso imponible, la diferencia entre el beneficio neto global del ejercicio y el total de las inversiones. Así, los ingresos imposables pueden mermar el capital, como ocurre muy especialmente cuando la administración pretende gravar ciertos ingresos que, en el fondo, representan capitales.

En su mayor parte, en las acciones de capital, los asociados pueden poner a disposición de la sociedad los fondos bajo forma de cuentas corrientes. El artículo 114 del Código General de Impuestos considera a estos fondos como un suplemento de aportación a la sociedad cuando sobrepasan, en un término medio de cuatro años, la mitad del capital social. Si los asociados retiran estos fondos, quedan sujetos, en principio, al impuesto sobre los ingresos en esta aportación suplementaria, a menos que todos los beneficios y las demás reservas, que no sean la reserva legal, no hayan sido repartidas antes. Se supone, pues, que la sociedad dispone de sus beneficios para reembolsar depósitos y esta presunción da lugar a la aplicación del impuesto en las mismas condiciones que un reembolso de acciones, sin reducción del capital social. La presunción desaparece y el impuesto deja de aplicarse si la sociedad no dispone de más beneficios ni reservas procedentes de beneficios: se admite entonces que hay reembolso de una deuda de la sociedad. La imposición a los reembolsos de depósitos se ha suspendido pues da lugar a dificultades prácticas; pero el principio permanece.

En sentido inverso, todo préstamo que hace la sociedad a un asociado, toda apertura en su favor de una cuenta corriente, se equipara, salvo prueba en contrario, a una distribución oculta de beneficios y, por esta razón, se somete al impuesto sobre los ingresos.

De esta manera, si en los Estados Unidos el impuesto sobre los ingresos se extiende más que nada en amplitud, en el espacio, por así decirlo, en Francia es en profundidad. En este aspecto el derecho fiscal sigue su propio camino, alejándose sensiblemente del derecho común, tanto público como privado, y del concepto de la economía política.

Sección III. LA AUTONOMÍA DEL DERECHO FISCAL

El Estado soberano tiene un derecho absoluto sobre sus nacionales; si puede pedirles que comprometan su vida en caso de necesidad, con mayor razón puede participar de sus medios materiales, sus ingresos y su fortuna. Frente a los extranjeros domiciliados o simplemente residentes, los derechos de la colectividad estatal son mucho menos absolutos. El impuesto, en particular, se basa en la noción de las ventajas económicas y hasta políticas que obtienen, durante su estancia, de la organización general de la administración especialmente de los servicios públicos. Pero esto es lo que provoca la primera dificultad, lo que hace surgir el primer conflicto. ¿Es el impuesto una contrapartida de los servicios rendidos por la colectividad? En su origen esta era la noción y definición del impuesto, si bien ahora ya no ocurre lo mismo. Los impuestos se exigen y se pagan a cambio de servicios públicos cuyo beneficio es individualmente sensible al usuario lo que éste paga contribuye a cubrir el costo del servicio, el presupuesto general, pues el contribuyente hace frente a la diferencia. El impuesto es una contribución esencialmente real, que afecta en las mismas condiciones tanto a los nacionales como a los extranjeros domiciliados o residentes. No es siquiera el impuesto que se basa en la noción del deber, absoluto cuando se trata de un súbdito del Estado y relativo cuando se refiere a un extranjero. Entonces el radio de acción del impuesto se amplía. ¿Hasta qué punto? Todo depende de la forma del impuesto. Si es real, aparece que el límite debería ser la frontera. Si es personal, no existe una razón *a priori* para que no se extienda al mundo cuando se trata de un súbdito absoluto de un Estado (nacionalidad). Pero en este campo, el derecho fiscal francés, al apartarse de las reglas jurídicas de derecho común, se aleja

del derecho fiscal norteamericano. La diferencia de concepto es también pronunciada en lo que concierne a materia fiscal. El derecho fiscal francés, colocándose en franca oposición a la economía política, especialmente, señala como objetivo del impuesto sobre los ingresos no solamente la renta sino también el capital. El derecho norteamericano aunque sigue la misma ruta, se detiene sin embargo a mitad de camino.

I. *Conflictos entre los principios de territorialidad, domicilio y nacionalidad*

1º *Derecho fiscal francés.*

Por su origen el impuesto francés sobre los ingresos presenta un carácter esencialmente real. Nacido de las cuatro viejas contribuciones que se detenían, por así decirlo, en la puerta del contribuyente para tener sólo en consideración los signos externos tales como el valor del alquiler, la apariencia de la vivienda o de los bienes comerciales, el impuesto actual ha evolucionado indudablemente. El carácter real se ha conservado, en gran parte, por el impuesto proporcional que afecta los principales aspectos de la riqueza en forma de ingresos: renta real o supuesta de los inmuebles, ingresos de trabajo realizado en Francia (temporalmente el impuesto a cargo de los asalariados ha sido reemplazado por el pago de un tanto alzado por el patrón), beneficio de la empresa, ingresos del capital. Aunque, contrariamente al viejo sistema, el nuevo (reforma de 9 de diciembre de 1948) somete al impuesto proporcional la totalidad de los ingresos (antiguamente divididos en cédulas) y tiene en consideración, en principio, el origen de los ingresos. El impuesto proporcional obedece al principio de territorialidad que se ha conservado por una cierta contradicción, aunque el impuesto tiene en cuenta la personalidad del contribuyente, en especial su situación familiar; y ahí es donde la legislación francesa se aleja de la definición de la economía política: establecido sobre la materia, el impuesto real está llamado a afectar las manifestaciones de riqueza localizada en el territorio poseída o utilizada tanto por nacionales como por extranjeros, independientemente de la personalidad del titular. El derecho fiscal francés abandona la realidad en tres puntos de vista: exime ciertos ingresos de origen francés que se transfieren al extranjero, teniendo en consideración especialmente los impuestos aplicables a estos ingresos por la legislación fiscal extranjera; grava los ingresos de valores mobiliarios extranjeros percibidos en Fran-

cia haciendo intervenir la noción de domicilio; trata la misma materia de diferente manera según la persona del contribuyente; por tanto no se trata de un impuesto real puro sobre la materia según la definición de la economía política, sino de un impuesto medio real y medio personal. El carácter real está más acentuado en el impuesto sobre las sociedades.

La personalidad se afirma muy claramente, por el contrario, en el impuesto adicional progresivo que afecta por segunda vez los ingresos de las personas físicas.

Afecta la capacidad contributiva, por consiguiente, a un factor esencialmente personal. El contribuyente debe dar a conocer los ingresos netos, deducidas todas las cargas, beneficiándose mediante el mecanismo del cociente familiar (que consiste en dividir los ingresos globales en un número de porciones que aumenta con el de los miembros de la familia, y en atenuar así la incidencia de la tasa progresiva) de grandes facilidades para el sustento de su familia. ¿A quién se aplica este impuesto personal? Contrariamente al principio norteamericano en que predomina la nacionalidad, el derecho fiscal francés se afirma en la residencia. Todas las personas que establecen su domicilio a título de propietario, de usufructuario o de inquilino e incluso cuando hacen de Francia su residencia principal, quedan sometidas al impuesto personal y progresivo. Estos conceptos no están de acuerdo con la noción de domicilio establecida por el derecho civil. Contrariamente al domicilio "jurídico", que implica un vínculo sólido y duradero entre la persona y el territorio (establecimiento principal, voluntad de establecerse en él), el domicilio fiscal puede ser simplemente flexible o precario. Basta con que se resida en Francia con carácter temporal para quedar sujeto a este "domicilio" fiscal. El Consejo de Estado que, en Francia, juzga en última instancia los litigios en materia de impuesto directo, ha decidido que "residentes" en Francia son, en el sentido fiscal de la palabra, y por tanto están sujetos al impuesto adicional, los que viven habitualmente en un hotel e incluso los que tienen una vivienda en Francia, aunque estén en la imposibilidad de habitarla. El rigor de este principio solo está moderado en favor de los extranjeros: cuando, sin estar domiciliados, poseen en Francia una o varias residencias, quedan sujetos no al impuesto adicional progresivo, sino a un impuesto a un tanto alzado igual a cinco veces el valor de la renta de la residencia o residencias.

Al apartarse del derecho privado, el concepto fiscal del deber contributivo es difícilmente conciliable con la noción económica y política del impuesto. El Estado no tiene derecho absoluto más que para con sus súbditos, en consecuencia para éstos el impuesto es un deber. Si la ley francesa somete a contribución, en uso de todas sus facultades, no sólo a los extranjeros domiciliados efectivamente, y se equiparan así a los súbditos franceses (sin confundirse con ellos) ya no es por razón de sus prerrogativas políticas sino como contrapartida a los servicios que la organización administrativa y económica presta a todos los que se encuentran en el territorio. La aplicación del impuesto personal a los extranjeros residentes degenera, por así decirlo, en una percepción de un impuesto impersonal. Ahí es donde surge la contradicción en el terreno estrictamente científico del sistema fiscal francés. Desde el punto de vista práctico, se comprende la extensión del impuesto adicional progresivo que, por su estructura, corresponde a los nacionales establecidos en Francia y a extranjeros residentes: la preocupación por aumentar el rendimiento del impuesto. Pero desde el momento que el impuesto personal ha sido unido al domicilio, era necesario mantener el principio. En contradicción con él, el Código General de Impuestos asigna al impuesto adicional progresivo dos objetos heterogéneos:

a) los ingresos de los nacionales franceses domiciliados en el extranjero que disponen de ingresos de propiedades, explotaciones o profesiones situadas o ejercidas en Francia o cuando estos ingresos no están gravados por un impuesto personal en el extranjero.

b) los ingresos de los funcionarios y encargados de misión, de nacionalidad francesa, que ejercen en el extranjero, si en el país de ejercicio de su función quedan exentos del impuesto personal. De este modo se debilita el principio estricto del domicilio mediante una mezcla de los principios de territorialidad (ingresos franceses devengados por franceses domiciliados en el extranjero) y de nacionalidad (funcionarios franceses que ejercen en el extranjero).

2o. *Derecho fiscal de los Estados Unidos.* El impuesto federal sobre la renta se distingue esencialmente del impuesto francés mientras que este último es dualista no solo en cuanto a la tasa, sino también en cuanto a la distribución, siendo el impuesto proporcional real y territorial en principio, el impuesto adicional progresivo personal y con alcance inter-

nacional, el impuesto federal sobre los ingresos de las personas físicas (*Individual Income Tax*) es unitario y personal en toda la línea.

El *Individual Income Tax* es impuesto político, afecta sin limitación a los ciudadanos de los Estados Unidos que residen en este país o donde sea en el extranjero, tanto si obtienen las rentas de este país o de otro. Esta última definición de las personas sujetas a impuesto refleja bien el concepto del deber fiscal ilimitado del súbdito de un Estado.

Desgraciadamente el Código Federal se aparta de ello en dos puntos importantes:

En primer lugar hace una concesión al principio de la territorialidad: Los extranjeros que no residan en los Estados Unidos quedan sujetos al impuesto por sus ingresos obtenidos en los Estados Unidos. A continuación adopta el principio francés de residencia: los extranjeros residentes en los Estados Unidos quedan sujetos a impuesto por la totalidad de sus ingresos de cualquier origen, en las mismas condiciones que los ciudadanos de los Estados Unidos.

El impuesto federal sobre los ingresos de personas físicas es, pues, el más amplio de todos los sistemas de impuesto comparables y es esto, sin duda, lo que explica el lugar de preferencia que ocupa el conjunto de los recursos fiscales.

Eminentemente productivo, el impuesto federal sobre los ingresos abunda en fricciones y complicaciones de orden internacional: su universalidad se presta a dobles imposiciones internacionales. Por ello ha sido necesario que en los tratados celebrados con la mayor parte de los grandes Estados, Norteamérica hiciese concesiones y redujese su incursión fiscal a los países extranjeros. De esta manera en la serie de convenciones celebradas con Francia desde 1939, el impuesto sobre los beneficios industriales y comerciales se ha repartido entre los dos Estados a prorrata de los establecimientos fijos que el contribuyente posee en uno u otro de estos Estados. En materia de renta de valores mobiliarios, el tratado prevé una superposición de impuestos con deducción, en el Estado del domicilio, del impuesto percibido en el otro Estado.

Arreglos semejantes se han tenido que hacer para establecer concordancia entre la imposición a las sociedades que operan en los dos territorios, y sometidas en los Estados Unidos, cuando se trata de sociedades norteamericanas, a la *Corporation Income Tax* para todos los ingresos, sea cual fuere la sede de su actividad, y en Francia cuando se

trata de sociedades francesas están sujetas al impuesto sobre personas morales para los ingresos obtenidos en territorio metropolitano.

Si el concepto norteamericano del deber fiscal es más extenso que el correspondiente concepto francés, es por el contrario Francia la que bate todos los récords de "amplitud" cuando se trata de definir el ingreso imponible.

II. *Conflictos entre las nociones fiscales de los ingresos y del capital*

La economía política establece una distinción muy clara entre los ingresos y el capital, el primero por estar ligado a una fuente de renta, el segundo por ser la fuente de ciertos ingresos de dinero (interés, renta territorial) conjuntamente con otras (fuerza de trabajo, empresa) o el origen de ciertos ingresos en especie (muebles, joyas). Puede haber también capitales estériles (tierras baldías) susceptibles de convertirse en capitales productivos.

En derecho la separación entre ingresos y capital es menos tajante. En derecho privado, el fruto es verdaderamente un ingreso periódico en especie. En cuanto al producto, puede ser un ingreso separable del capital o confundirse con él. Así, un bosque da productos en forma de árboles para talar, se trata absolutamente de un ingreso en especie que reviste una periodicidad bastante grande. Pero si se quiere calcular el producto en dinero, se plantea una cuestión delicada: ¿Qué ocurre con los gastos de explotación del bosque que son necesarios para llegar a la tala? Si se admite su deducción del ingreso, el producto bruto se convierte en neto y conserva el carácter de ingreso. Pero si no se admite deducción, ¿no se trata acaso de un ingreso bruto que se relaciona con el capital? La legislación fiscal francesa ha variado mucho en este punto como lo ha hecho frente a los resultados de la explotación comercial e industrial.

Para un particular que trabaja, únicamente el resultado de la explotación procedente de operaciones, compras, reventas, constituye un ingreso profesional. Pero ya para él la rotación del capital en explotación ofrece problemas delicados. La reventa de bienes al cabo de cierto tiempo de explotación, a un precio superior al de compra, ¿es generadora de un suplemento de capital o de un ingreso excepcional? En derecho comercial, la cuestión se hace aun más embarazosa cuando se observa la evolución del balance. La diferencia entre dos balances sucesivos ¿no constituye

un ingreso positivo (beneficio) o negativo? Contrariamente al método de la cuenta de explotación según la cual únicamente los resultados de la actividad constituyen ingresos. El método del balance designa como ingreso los "aumentos" de elementos del capital mobiliario (*stocks*) o inmobiliario desde el momento que toman la forma de dinero.

La legislación fiscal francesa se ha desligado completamente del concepto económico de ingreso; separándose también de la noción civil, ha tomado del derecho comercial, en particular del derecho de las sociedades de capitales, la interpretación más favorable, es decir, la consideración como ingreso de la plusvalía del capital según el método del balance. Y como la depreciación monetaria ha puesto en evidencia todos los abusos y todo lo arbitrario de este método, se ha tenido que proceder a una discriminación entre las plusvalías económicas, y en particular especulativas, sujetas al impuesto en su totalidad y las plusvalías monetarias ficticias, exentas, hasta donde sea posible aislarlas de las otras.

Por el contrario, Gran Bretaña sigue fiel al concepto limitado y puro de ingreso. Toda la historia del *Income Tax* traduce la noción de ingreso-fuente. Se han establecido cinco cédulas para ligar cada categoría de ingreso a su origen —tierra y casa, explotaciones agrícolas, empresas comerciales, trabajo— y para efectuar discriminaciones. En la cédula D, el *Income Tax* no afecta más que los ingresos periódicos redimidos de la cuenta de explotación, con exclusión de los aumentos de capital, en particular las plusvalías. De este modo cuando una sociedad vende ocasionalmente una máquina a un precio superior al de la compra, la diferencia no constituye un ingreso imponible. Por el contrario, cuando una empresa se ocupa en vender y revender máquinas, el producto de cada operación combinada debe figurar en contabilidad y someterse al impuesto.

Sin embargo en las sociedades la complejidad de los balances hace bastante difícil, sino imposible, la distinción entre los ingresos, fuentes de actividad y las plusvalías inherentes a operaciones sobre elementos del capital. En realidad, las plusvalías económicas corrientes son comprendidas en la noción del ingreso imponible.

Esto es lo que ocurre en los Estados Unidos en relación a las sociedades, pues de acuerdo con el *Corporation Income Tax*, no se establece ninguna diferencia por el tiempo que transcurre entre la compra y la reventa de un bien de capital (bienes no utilizados en la profesión), la plusvalía se grava íntegramente con el impuesto sobre los

ingresos, mientras que en relación a las personas físicas la posesión de un objeto durante largo tiempo es causa de una atenuación del impuesto.

En conjunto, la noción de la plusvalía ocupa en los Estados Unidos un lugar intermedio entre el concepto bastante limitado de la Gran Bretaña y la concepción exageradamente amplia de Francia.

Así, las ganancias sobre los bienes de capital que se definen como bienes concretos retenidos por el contribuyente, forman parte de los ingresos de la empresa y son gravados al mismo tiempo que el beneficio comercial propiamente dicho, pero la ley (*Inland Revenue Code*) excluye a los *stocks* comerciales (*stocks in trade*) así como los bienes sujetos a depreciación y utilizados en el comercio y la industria.

De esta manera, la ley fiscal norteamericana, vuelve a entrar en contacto, por así decirlo, con el derecho común después de haberse separado de él.

Habría que ir mucho más lejos. La definición de personas sujetas al impuesto sobre los ingresos es más o menos amplia según los países. Los Estados Unidos se colocan a la cabeza de la lista, puesto que siguen a donde sea, en el extranjero, a sus nacionales sujetos a impuesto, someten a los extranjeros a impuestos sobre todos los ingresos obtenidos en su territorio e incluso son afectados los ingresos provenientes del exterior cuando sus titulares están domiciliados en Estados Unidos.

A los Estados Unidos siguen los ingleses. Someten al *Income Tax* los ingresos, no importa cual fuere la procedencia, que están en manos de personas residentes en el Reino Unido y a los ingresos, procedentes del Reino Unido obtenidos por personas que no tienen residencia ordinaria en Gran Bretaña. Contrariamente a lo que caracteriza el método norteamericano, Inglaterra no concede gran importancia a la nacionalidad.

Finalmente, los franceses son muy moderados cuando se trata de impuesto proporcional (territorialidad), medianamente exigentes en lo que concierne al impuesto adicional progresivo que está ligado al domicilio, y afecta a los residentes en Francia incluso en sus ingresos procedentes del extranjero. Excepcionalmente la ley fiscal francesa aplica el principio de la nacionalidad (caso de funcionarios franceses residentes en el extranjero).

Debería respetarse mucho más la definición que de renta da el derecho común. El principio del domicilio es el que parece más apropiado para determinar la extensión del deber tributario. La adopción de

cierta uniformidad en los diversos países interesados reducirá las fricciones de la doble imposición y hará más simples las convenciones para reducir las que subsistiesen.

El objeto más urgente de la coordinación internacional es una definición, más estricta, de ingresos. Sin duda todos los países necesitan ampliar sus entradas después de agotar el alza de tasas. Pero este distanciamiento de las sanas definiciones del derecho común y de la economía política no ha quedado impune. La asimilación de la plusvalía a los ingresos da lugar a imprecisiones y a imposiciones arbitrarias. Más valiera eliminar las ganancias en capital del impuesto sobre los ingresos y de fusionarlas para la aplicación de un impuesto *sui generis* sobre este aspecto "dinámico" del capital. Aquél quedaría exento del impuesto global sobre el capital. Junto con el impuesto sobre la plusvalía obtenida sólo subsistirían los derechos de sucesión y donación.