

# ESTUDIOS Y DOCUMENTOS DE ECONOMIA EXTRANJERA

## LOS INFORMES DE LA COMISION RADCLIFFE (\*)

(Continuación.)

### III.—PARTE III

#### XIX".—REDUCCIONES POR PÉRDIDAS

A. *Principios generales* (237).—El sistema impositivo reconoce el derecho de un contribuyente a descontar sus pérdidas de lo que constituiría su renta imponible. Hay tan sólo dos fuentes de rentas que necesariamente han de ser considerados como posibles fuentes de pérdidas: 1) Los beneficios que tributan según los casos I y II de la Tarifa D (el comercio, profesión u oficio); 2) El suelo y los edificios cuya renta tributa por la Tarifa A. Existe actualmente una diferencia notable en el trato dado a las pérdidas, según que tributen por una u otra Tarifa. Las disposiciones relativas a pérdidas, bajo la Tarifa D, son relativamente recientes, aunque su origen esté en la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1842, con las modificaciones posteriores de 1890, 1926, 1952 y 1953. En este año se extiende el derecho de computar las pérdidas al evaluar la renta del año siguiente a aquel en que éstas tuvieran lugar. De acuerdo con la Tarifa A, puede decirse que ha surgido una pérdida cuando los gastos de conservación del inmueble asegurado y en buenas condiciones, excedan de la renta imponible del mismo. Las deducciones legales por reparaciones son inadecuadas a estos efectos en muchos

---

(\*) El resumen y la traducción del inglés han sido efectuados por José María Lozano.

(237) *Final Report* ..., parágrafos 480 a 488, págs. 146 a 148.

casos, lo que obligó a introducir, ya en 1910, una deducción por mantenimiento, reparaciones, seguros y administración.

En estas disposiciones cabe distinguir diferentes métodos de enfrentarse con el problema de la reducción por pérdida; en esencia, tres métodos: 1) El de negarse a reconocer que una pérdida de renta afecta a la renta imponible del año, procedente de otra fuente, o a la renta imponible de un año posterior provenga o no de la misma fuente; 2) El de considerar la renta de cada fuente separada como formando parte de una cuenta corriente entre el contribuyente y la Hacienda y permitir cargar las pérdidas frente a futuras rentas procedentes de esa fuente y sólo de ella; 3) El de permitir que las pérdidas procedentes de una determinada fuente se computen, primariamente frente a la renta procedente de otras del mismo año y, en lo que excede, frente a la de años futuros. La Comisión opina que el primer método no puede ser aplicado actualmente. Que el segundo constituye una concesión evidente al sentido común y que, no obstante, es el tercero el que hoy se aplica fundamentalmente para los beneficios comerciales. Para concluir, que no procede ninguna alteración en el sistema general de descuento de pérdidas al computar los beneficios comerciales. Al llegar aquí surgen dos cuestiones particulares. ¿Existen abusos del derecho de deducir las pérdidas de una fuente de renta del pago procedente de otra fuente? ¿Hay razones adecuadas para tratar diferentemente las pérdidas con respecto a la renta que tributa por la Tarifa A?

B. *Pérdidas agrícolas* (238).—Las críticas se concentran en torno al problema del “granjero aficionado” (*hobby-farmer*). La persona que, disfrutando de una renta procedente de otra fuente, se ocupa de la agricultura a ratos perdidos y que fácilmente incurre en pérdidas. Esto último es cierto. Las informaciones dadas por la Junta demuestran que hasta septiembre de 1954 las pérdidas agrícolas invocadas ascendían a más de 10 millones de libras (entre 9.842 reclamaciones); en otros campos de actividad las reclamaciones eran 6.119 por un valor de no mucho más de 3.000.000 de libras. Sin embargo, esta cifra no demuestra todo lo que se desea. La figura del granjero aficionado se confunde con el “Granjero a ratos perdidos” (*spare-time farmer*) que tiene un oficio en el pueblo pró-

---

(238) *Final Report* ..., parágrafos 489 a 497, págs. 148 a 150.

ximo; el aumento de producción agrícola en los últimos años, debido a la mecanización en gran escala, ha originado también un aumento de reclamaciones de deducciones por capital, que forma parte, sin duda, de las cifras dichas; y, en muchos casos, las pérdidas no se deben a que haya falta de experiencia o indiferencia a la pérdida, sino a los riesgos propios de experimentar nuevos métodos o técnicas. Esta introducción de nuevos métodos es uno de los méritos de la "agricultura a ratos perdidos", cuyo demérito principal tal vez sea el de contribuir a elevar el precio de la tierra cultivable. La Comisión llega a la conclusión de que las quejas relativas a las pérdidas del granjero aficionado son probablemente exageradas y que basta una ligera modificación del actual código impositivo para evitar perjuicios: Que la definición legal de "agricultura" en la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1952 se limite añadiéndola, "llevado a cabo sobre bases comerciales y con la intención de realizar beneficios", y que algo análogo se haga con el término "huerto".

C. *La Renta de la Tarifa A* (239).—La deducción limitada de mantenimiento debe ser vista en relación con los derechos más amplios concedidos a favor de la renta que tributa por la Tarifa B. A juicio de la Comisión, la diferencia de trato está justificada por varias distinciones importantes: 1) Que el descuento de mantenimiento no puede ser dissociado de la base artificial sobre la que se computa la renta de la Tarifa A; 2) Que el mantenimiento de la casa por el propietario que la ocupa contiene un elemento de mejora de capital que no debería ser deducido de la renta imponible; 3) Que "la pérdida" con respecto a una tierra o edificio no es comparable con una pérdida en los negocios, puesto que aquéllos son parte separada de la propiedad, susceptibles de ser vendidos en cualquier tiempo.

D. *Las deducciones de capital no consumidas* (240).—La Ley a este respecto ha sido modificada de acuerdo con las recomendaciones del Primer Comité Tucker. Además de esas recomendaciones, el Comité recibió—y rechazó con carácter general—dos sugerencias que le habían sido hechas: 1) Que las pérdidas comerciales pudieran hacerse retroceder para contraponerse a beneficios anteriores; 2) Que las pérdidas comerciales pudieran ser llevadas hacia delante para

---

(239) *Final Report* ..., parágrafo 498 y pág. 150.

(240) *Final Report* ..., párrafos 499 a 507, págs. 150 a 152.

contraponerse a la renta no comercial de años futuros. La Comisión coincide con carácter general con el Comité Tucker. Pero piensa que esta conclusión es insuficiente para resolver el problema de cómo tratar las deducciones de capital que no han sido hechas efectivas en el año a que corresponden a causa de una insuficiencia de beneficios comerciales a los que puedan contraponerse. El "status" de las deducciones de capital es peculiar: no se las clasifica como gastos al computar los beneficios, sino como una deducción sobre los impuestos después de establecidos esos beneficios: son en esencia un coste; pero no quiere esto decir que sean un coste del año a que corresponden, por cuanto son esencialmente unas estimaciones que dependen de la vida actual que se supone al activo cuyo coste ha de amortizarse. Lo que parece que debía permitir el llevarlo hacia delante en el tiempo. Lo mismo podría decirse de la deducción por inversión, que tampoco está especialmente conectada con la depreciación ni con determinados años. En consecuencia, la Comisión recomienda que las deducciones de capital no consumidas sean tratadas diferentemente de las pérdidas en cuanto a la posibilidad de ser llevadas hacia adelante: Que tanto aquéllas como las deducciones por inversión no consumidas puedan ser llevadas hacia adelante indefinidamente y contrapuestas a la renta, no procedente del comercio, de años futuros.

E. *Sociedades de personas* (241).—Cuando un negocio se lleva a cabo en forma de sociedad, los beneficios son gravados por una simple atribución impositiva a la sociedad en su conjunto, aunque cada socio tiene derecho a contraponer sus propias deducciones personales a su parte en esa atribución de impuestos. Cuando, de acuerdo con los términos de la escritura de sociedad (por ejemplo: respecto al pago de intereses o de capital) resulta que en un determinado año un cierto socio tiene derecho a una cantidad mayor que todos los beneficios sociales, la atribución del impuesto se limita a la cifra de estos beneficios y el exceso a favor de ese socio no es considerado como beneficio a efectos impositivos. Paralelamente, cuando se le carga una cantidad a la cuenta de un socio, en exceso sobre las pérdidas de la compañía, el descuento está limitado a esta última cifra. La "pérdida" de un socio puede exceder de la pér-

---

(241) *Final Report* ..., párrafos 508 a 513, págs. 152 a 154.

dida de la sociedad tan sólo si existe otro socio al que se le acredita un excedente; y si no se grava este excedente, es una consecuencia lógica el que la deducción por pérdidas esté también limitada.

La Comisión piensa que esta restricción del descuento no es satisfactoria y que en algunos casos significaría un beneficio notable para la Hacienda, porque bajo un sistema de imposición progresiva, la renta extra del socio al que se acredita un excedente, se gravará a un tipo impositivo superior al que se aplica a la reducción de la renta total del otro. Por lo tanto, recomienda que se modifique de modo que permita que el socio con un déficit pueda ver tratada la cantidad total como una pérdida susceptible de descuento, y, al mismo tiempo, se disponga que se incluya en la renta imponible del socio que tenga un excedente la cuantía total de ésta. Caso análogo es aquel en que existen cargas sobre la renta de la compañía (hipotecas, etc.), que pueden exceder del volumen de ésta. La Comisión recomienda que el exceso de las cargas de la compañía sobre la renta de la misma sea considerado como excedente, hasta la cuantía en que, dividida entre los socios, proporcionalmente a sus participaciones, resultaría cubierta por la renta personal gravada de los mismos.

F. *Derechos deportivos* (242).—Se refiere al hecho de alquilar derechos de caza o pesca, que tributan diferentemente en Inglaterra, Escocia, Gales e Irlanda del Norte. La Junta informó a la Comisión de que, en la práctica, el propietario de varios terrenos de caza tributa como si fuera uno solo, lo que le permite deducir sus pérdidas. Y la Comisión recomienda que esto se establezca en forma legal y abarque a los terrenos de pesca.

## XX".—IMPUESTOS SOBRE LOS BENEFICIOS

A. *Críticas al Impuesto* (243).—Al estructurarse en 1947 el Impuesto sobre los beneficios en su forma actual, se informó que las condiciones económicas y financieras entonces existentes, exigían un tipo impositivo más alto para los beneficios distribuidos que

---

(242) *Final Report* ..., parágrafos 514 a 517, págs. 154 a 155.

(243) *Final Report* ..., parágrafos 518 a 531, págs. 155 a 158.

para los no distribuidos, con la esperanza de desalentar las crecientes distribuciones de beneficios. Estos tipos diferenciales que tienen no poca responsabilidad en la complicación de la legislación pertinente han sido objeto de muchas críticas, que la Comisión estudia con detalle:

A) *Los dividendos preferentes*: Estos son considerados como distribuciones de beneficios, y, por lo tanto, se les incluye en el cómputo que determina qué cuantía de los beneficios de la compañía ha de ser gravada a tipo no reducido. Como el accionista preferente no soporta ninguna parte de la carga del impuesto al obtener su dividendo (como ocurre con el impuesto sobre la renta), el impuesto que la compañía ha de pagar de sus otros beneficios incluye el impuesto de lo disfrutado por el accionista preferente. Por lo que este impuesto constituye una carga para el accionista normal, carga que puede ser muy grande cuando los accionistas preferentes constituyen una parte importante de la compañía. Dos compañías podrán pagar diferentes cantidades en concepto de impuestos, y la carga efectiva que pesa sobre sus accionistas normales será diferente. ¿Puede corregirse esta falta de equidad? La Comisión consideró dos sugerencias: una, la de tratar los dividendos preferentes fijos del mismo modo que los intereses de los bonos y considerarlos como una carga sobre los beneficios al computar la cifra imponible; pero no son una carga sobre los beneficios: sino que son la distribución del beneficio a una clase de propietarios. Otra sugerencia es la de gravarlos con el tipo aplicado a los beneficios no distribuidos. Pero tampoco son éstos. El resultado es que un impuesto sobre los beneficios cuyo tipo efectivo varía de acuerdo con la proporción entre los distribuidos y los no distribuidos, no está calculado para producir una distribución equitativa del impuesto entre diferentes compañías, porque si aquéllas son igualmente libres de hacer beneficios, no están en idénticas condiciones de libertad al distribuirlos.

El impuesto está insertado dentro del sistema existente, de complicada estructura, de las compañías con sus capitales distribuidos entre diferentes clases de propietarios: Al establecer los diferentes tipos que gravan a los beneficios distribuidos y a los no distribuidos, no siempre se hace justicia.

B) *Abandono de la reducción por no distribución.*—El plan de 1947 era gravar al tipo ordinario todos los beneficios imponibles realizados durante cada período contable y entonces conceder una reducción de ese tipo ordinario, en tanto en cuanto esos beneficios no se habían distribuido. Las Leyes de Hacienda contienen una serie de disposiciones complicadas y oscuras para evitar que los beneficios que han recibido ese trato preferente lleguen a las manos de los accionistas sin haber pagado un suplemento de impuesto. En la práctica, las compañías no distribuyen cada año el total de sus beneficios netos, por lo que año tras año se les aplica la mencionada reducción, sin que se sepa cuándo han de pagar un suplemento de impuesto por distribución. Esto ocurre con toda seguridad en la liquidación; pero puede ocurrir también si se pagan dividendos en un año en que los beneficios no alcanzan para hacerlo o se hacen otras transacciones análogas. Se ha propuesto a la Comisión por varios testigos que se supriman estos gravámenes de distribución. La Comisión no lo recomienda en tanto que persista el actual trato diferencial a los beneficios distribuidos y no distribuidos: Sería disparatado bonificar éstos en un año determinado, sin tomar en cuenta el hecho de que pueden ser distribuidos al siguiente. Sin embargo, la Comisión afirma que el sistema de distribución vigente en el momento en que emite su dictamen es insatisfactorio, puesto que se opone a más de un principio impositivo de importancia.

B. *Fines de un impuesto diferencial sobre los beneficios (244).* Veamos los fines que se intentaba servir con este impuesto:

1) El de reducir las pérdidas de la Hacienda—a finales de la guerra—del Impuesto Extraordinario sobre los Beneficios: Este fué su fin originario y hay que decir que fué mejor aceptado que el antedicho impuesto bélico.

2) Restringir la inflación: En el sentido de que los tipos diferenciales alienten a retener los beneficios de las compañías y desalienten de sus distribuciones. Aunque—dice la Comisión—es muy débil el poder del impuesto para detener la inflación. Y, además, dado que, de hecho, los beneficios pueden ser, o bien retenidos o bien reinvertidos, no hay seguridad de si esto es menos inflacio-

---

(244) *Final Report* ..., párrafos 532 a 539, págs. 158 a 159.

nario que la distribución: Una parte de ésta puede ser ahorrada; no es seguro que unas distribuciones menores producirán un menor consumo: La gente tratará de mantener su nivel de vida.

3) El alentar la inversión productiva constituye otro de los fines a largo plazo de este impuesto. Lo que tampoco parece seguro que consiga: La compañía puede reinvertir o retener: Esto depende de sus expectativas afectadas por el impuesto. La verdad es que si se juzga un impuesto por su efectividad, el que comentamos no ha impedido el aumento de las distribuciones en forma de diviendo, que han tenido lugar desde 1953.

4) También se ha dicho que este impuesto consigue realizar una "justicia aproximada" en el campo de la inversión: La política de dinero barato ha reducido la renta de muchas personas que viven de intereses fijos sin imponer unas desventajas análogas a los accionistas. Consideración que pierde su fuerza en cuanto cambia la antedicha política.

La Comisión afirma que se puede decir poco en favor de este sistema de Impuesto sobre los Beneficios. Este tuvo, y probablemente tiene todavía, cierta influencia en alentar la retención de beneficios para su empleo en el negocio a costa de la distribución.

C. *Conclusión* (245).—En su conjunto, la opinión de la Comisión es que la actual forma del impuesto sobre los beneficios no es lo suficientemente útil como para contrapesar los graves inconvenientes señalados. El empleo de tipos diferenciales puede haber tenido algún valor en los años inmediatos a la posguerra, pero los argumentos contra ellos son decisivos. Por tanto, recomienda la abolición de los tipos diferenciales.

D. *Alternativas al sistema existente* (246):

A' *Un sistema "de una sola línea"*.—Si en el momento actual existen "dos líneas" en la imposición sobre los beneficios de las compañías, podría elaborarse un sistema diferente apartando la imposición sobre las compañías del tipo impositivo medio y aboliendo simultáneamente el impuesto sobre los beneficios como impuesto separado: En lugar de ello los beneficios de una compañía se gravarían por un impuesto único sobre las corporaciones a un tipo que

---

(245) *Final Report* ..., parágrafo 540, págs. 159 a 160.

(246) *Final Report* ..., párrafos 541 a 559, págs. 160 a 166.



sería independiente del tipo medio del impuesto sobre la renta. Esto tendría dos ventajas: 1) Inicialmente la necesidad de ingresos haría que este tipo fuese más alto, pero posteriormente sería fácil bajar este tipo en relación con el tipo normal del impuesto sobre la renta. 2) Se tendría una oportunidad de eliminar el sistema de atribución impositiva sobre la base del año precedente, actualmente aplicable a los beneficios comerciales.

1. Aunque este plan está fundado en la idea de una separación entre el impuesto sobre las corporaciones y el impuesto general sobre la renta, no sería acertado pensar que habría una total separación entre ambos sistemas: Una parte de los ingresos de las compañías pasan, a su vez, a formar parte de los ingresos de los individuos. Pero ha de establecerse una importante cuestión de principio en relación con los beneficios gravados por el impuesto sobre las corporaciones cuando están en poder de la compañía, pero que se distribuyen después a los accionistas en forma de dividendos. Es un principio erróneo la sujeción del accionista a un impuesto sobre la renta que ignora el hecho de que los beneficios de los que se paga el dividendo han sido gravados ya; puede hablarse de doble imposición. Una regla sencilla para resolver este caso sería la siguiente: Si los beneficios han sido gravados en manos de las compañías a un tipo igual o mayor que el tipo normal del impuesto sobre la renta, debe considerarse como si se hubiese pagado éste por los accionistas. Si el tipo del impuesto sobre las corporaciones es menor que el tipo medio del impuesto sobre la renta, debe desgravarse ésta en una parte igual a la pagada por aquél, quedando el contribuyente sujeto a pagar la diferencia.

2. Con todas sus ventajas este impuesto uniforme tendría sus inconvenientes: 1) El trato dado a las cargas (intereses de hipotecas, de bonos, etc.) sería complicado porque en vez de una clase de rentas de inversiones sujeta a impuestos, habría dos: La procedente de dividendos y la de otras fuentes. 2) Los dividendos preferentes plantearían otro problema, en tanto que el trato concedido varíe, según que se perciban por una compañía o por un individuo: No es posible para quienes pagan los dividendos distinguir entre los "status" de quienes los reciben, y no parece que tenga fácil solución este problema. 3) Obligaría a las compañías a llevar libros de beneficios y dividendos; y 4) No siempre se conocería

previamente el tipo al que habrían de tributar los beneficios por el impuesto sobre las corporaciones, lo que no permitiría hacer los cálculos antedichos.

La Comisión concluye que un esquema de este tipo tiene tales complicaciones que significaría una serie de cargas, tanto para las compañías como para la Hacienda, y que no puede recomendar un impuesto de este tipo, a pesar de sus atractivos teóricos, a causa de las desventajas que ofrece y que superan a aquéllos.

B' *Otras posibilidades.*—Si se rechaza esa idea de un impuesto único sobre las corporaciones, el método de gravar éstas habría de elegirse entre uno de estos dos:

a) *Impuesto sobre los beneficios no distribuidos:* Una serie de argumentos de equidad parecían aconsejar esta solución que se critica, no obstante, afirmando que constituye un obstáculo en el camino del desarrollo industrial. Desde luego que aquellos impuestos que gravan los fondos de una compañía tienen este efecto, y los que inciden sobre los beneficios no distribuidos en menor grado. Su posición, después de pagar el impuesto, será más fuerte que si hubiera distribuido beneficios. A la Comisión le preocupa, en cambio, el posible efecto de este impuesto sobre el ahorro: Esta figura fiscal puede parecer un estímulo directo a la distribución, y la Comisión no tiene, en absoluto, la intención de alentar excesivamente ésta en perjuicio de una retención razonable.

b) *Gravamen de los beneficios totales a un tipo único o proporcional:* Tanto los beneficios distribuidos como los no distribuidos ofrecen una base posible para repartir la carga de la imposición sobre las personas jurídicas. Aunque la equidad aconseja que recaiga sobre los beneficios no distribuidos, razones económicas han hecho asegurar que los distribuidos constituyen la base preferible. Un impuesto no proporcional sobre los beneficios totales constituye un razonable compromiso entre la necesidad de ingresos y la dificultad de establecer por medio de un razonamiento analítico una forma "ideal" de imposición sobre las personas jurídicas. Esto puede llevarse a efecto, bien no alterando el presente impuesto sobre la renta, bien simplificando el impuesto sobre los beneficios, a fin de convertirlo en el impuesto deseado: La combinación de los dos impuestos existentes, después de haber simplificado el segundo, no parece propicia a complicaciones. El nuevo tipo estaría más próxi-

mo al menor actual del 2 y medio por 100 que al máximo hoy vigente, del 22 y medio por 100. En aquellas compañías que distribuyen tradicionalmente altos beneficios, la carga impositiva resultaría más ligera; se dirá que lo contrario ocurriría en las que tienen hábito de formar grandes reservas. No parece que esto fuera completamente así, y sobre todo, esta discriminación no nace del proyecto, sino que se remonta a 1947. Las ventajas arriba señaladas a favor del accionista preferente seguirían en este sistema.

C') *Exención y reducción.*—En el sistema actual de impuestos sobre los beneficios, una compañía que los tenga de 2.000 ó menos libras, está exenta del impuesto. Para evitar un brusco salto en las que sobrepasan esa cifra, se les concede una rebaja al tributar sobre los beneficios. La Comisión no niega que, incluso con un impuesto como el que propone habría ventajas en mantener vigentes estas disposiciones, pero los inconvenientes en contrario (como el de que podría dividirse una Empresa grande en muchas menores para evitar la imposición) le llevan a recomendar que se supriman en la nueva reglamentación del impuesto. Algunas de las personas interrogadas por la Comisión han afirmado que estas disposiciones estimulaban las empresas pequeñas y que éstas están más próximas al individuo: La Comisión estima estos argumentos poco valiosos y piensa que hay otros medios mejores de ayuda a las empresas de pequeña dimensión.

## XXI".—IMPUESTO SOBRE LOS BENEFICIOS: CLASES ESPECIALES DE CORPORACIONES

A. *Principios generales* (247).—El sistema actual de impuestos sobre los beneficios encierra dos cuestiones para cada corporación: 1) ¿Cuáles son sus beneficios? 2) ¿Qué parte de esos beneficios es distribuida? La Comisión ve esos problemas en relación con determinadas clases de corporaciones, porque —dice— es preciso preguntarse si determinados pagos que son aparentemente pagos de intereses deberían ser tratados mejor como distribución de dividendos y viceversa.

---

(247) *Final Report* ..., parágrafos 560 a 563, págs. 166 a 167.

La Comisión desearía ver adoptados dos principios: 1.° Que un impuesto sobre los beneficios de las corporaciones debería aplicarse a estos beneficios sin distinguir si las corporaciones son o no propiedad del Estado y si sirven o no al interés público. 2.° Que a esos beneficios debería llegarse por medio de pruebas objetivas y no por medio de definiciones artificiales.

B. La Comisión aplica esos dos principios a las siguientes clases de sociedades:

A) *Industrias nacionalizadas* (248).—Estas industrias tributan del siguiente modo: Están gravadas por el impuesto sobre los beneficios al tipo más bajo: Al computar sus beneficios, sin embargo, se les concede una deducción, no por el total de lo pagado a los anteriores propietarios de los bienes expropiados, sino solamente por aquella parte que la Junta considera apropiada según qué parte de esos bienes puede estimarse como tomada a préstamo. De “combinaciones de anomalías” califica la Comisión esta solución, cuya única explicación es histórica: Antes de 1947, ciertas compañías (como la del Gas y Electricidad) estaban exentas del impuesto sobre los beneficios, mientras que otras (como el Banco de Inglaterra) tributaban y al tipo más alto. Se decidió gravar con el impuesto sobre los beneficios, al tipo más bajo, todos los de estas empresas, previamente a la deducción de cualesquiera distribución encaminada a pagar los intereses de las cargas de compensación por “stock”. Así venía en la Ley de Finanzas de 1947, pero la enmienda introducida en ella en cuanto a permitir la deducción de esas partidas la llevó a su presente estado, que —afirma la Comisión— “es malo en principio”. Las empresas nacionalizadas pueden obtener beneficios en el sentido comercial cuando aparece un excedente en sus operaciones comerciales. Estos beneficios obtenidos por ellas deberían soportar su parte de impuesto en concurrencia con las demás corporaciones.

B) *Empresas de utilidad pública* (249).—Hasta 1951 había sido regla general que las empresas que lleven a cabo servicios de utilidad pública bajo una autoridad legal, deberían estar exentas del impuesto sobre los beneficios. Establecido por primera vez por

---

(248) *Final Report* ..., parágrafos 565 a 567, págs. 167 a 168.

(249) *Final Report* ..., parágrafos 568 a 569, págs. 168 a 169.

la Contribución para la Defensa Nacional, el impuesto sobre los beneficios adoptó el mismo principio. Desde 1951 esas Empresas (de Transporte y de Agua principalmente) que no habían sido nacionalizadas, tributaban al tipo mínimo.

La Comisión considera que el hecho de que esas Empresas operen bajo lo que es, en cierto modo, un régimen especial de control legal de tarifas y dividendos, constituye una buena razón para un trato especial impositivo siempre que se acepte que el impuesto sobre los beneficios forma parte definitiva del sistema fiscal de la nación: Los beneficios y las distribuciones de aquéllas deben ser gravados al igual que los de cualquier otra entidad comercial.

C) *Sociedades Cooperativas* (250).—Estas sociedades tributan actualmente por impuesto sobre los beneficios al tipo mínimo; el hecho de que parte de esos beneficios pueda ser pagado a los miembros en forma de dividendos de sus acciones no se toma en consideración. En realidad estos dividendos están muy próximos a los descuentos comerciales. Antes de 1947 estas sociedades pagaban por contribución para la defensa nacional el cinco por ciento de sus beneficios comerciales. Cuando la Ley de Finanzas de 1947 se propuso elevar este tipo, se consiguió en un debate parlamentario que siguieran tributando al tipo menor. Esto se ha explicado afirmando que el 80 por 100 de su capital no se usa para financiar entidades comerciales, sino que representa el pequeño ahorro de sus miembros y se invierte en valores públicos. Lo que es cierto en gran parte.

La Comisión concluye que se deberían tratar los llamados dividendos como intereses, y recomienda que si se acepta su propuesta de un impuesto único sobre los beneficios sólo se grave la parte retenida de éstos en las sociedades cooperativas. Por ahora, en lo que a éstas se refiere, conviene dejar la situación inalterada.

D) *Sociedades inmobiliarias* (251).—Las sociedades de construcción tributan por impuesto sobre los beneficios, pero según un acuerdo especial (que resulta de una enmienda a la Ley de Finanzas de 1947) se limita el impuesto sobre los beneficios al dos por ciento de sus beneficios computados, sin permitir ninguna deducción por

---

(250) *Final Report* ..., parágrafos 570 a 573, págs. 169 a 170.

(251) *Final Report* ..., parágrafos 574 a 577, págs. 170 a 171.

intereses pagados a consecuencia de préstamos recibidos por la sociedad. Ya en 1937 la contribución para la defensa nacional, reconociendo que la carga impositiva sobre estas sociedades podría resultar demasiado pesada, limitó lo que debían pagar. La Ley de 1947 y la de 1952 con una enmienda posterior heredaba esta idea y dejaba en el dos por ciento lo que habían de pagar las Empresas de Construcción.

En esta compleja evolución la Comisión encuentra "falta de dignidad". Es evidente que con esas disposiciones especiales se quería conceder una cierta bonificación a estas Empresas o beneficiarlas con unas diferentes bases imponibles. Esto se separa claramente de un principio general que la Comisión invoca y que exigiría que esas sociedades tributaran en concepto de beneficios por la totalidad de los suyos, con sujeción solamente a la deducción de intereses.

La Comisión, basándose en lo parecido de las participaciones en estas sociedades con los llamados dividendos de las cooperativas, recomienda que solamente tributen los beneficios no distribuidos: al tipo único si se acepta su propuesta o, si el impuesto sobre los beneficios sigue en la forma actual, al tipo que grava los no distribuidos.

## XXII".—COMERCIO MUTUAL (252)

1. La Junta se dirigió a la Comisión para decirle que existían rasgos no satisfactorios en el Derecho vigente con respecto a la imposición de excedentes surgidos en el comercio mutual y que debería implantarse algún criterio con el fin de distinguir el comercio realmente mutual del que, conservando la forma mutual, no lo era en esencia. La Comisión se planteó dos problemas: ¿Constituyen comercio determinadas operaciones? ¿En qué momento, en su caso, resulta un beneficio de ellas? Porque un grupo de personas formando un círculo o sociedad pueden establecer un suministro de bienes a su favor, que al final del año dará una pérdida o una ganancia, afirmando que no constituye comercio. El problema de estas sociedades se enlazó con el de las cooperativas, de las que ya se habló, y que se rigen por una Ley de 1893 (*Industrial and Provident So-*

*cieties Act 1893*). El trato dado a sus excedentes comerciales a efectos impositivos ha sido establecido sobre lo que se ha pensado que era una base razonable. Una sociedad cooperativa estaba exenta del impuesto sobre la renta por la procedente de cualesquiera fuentes, con excepción de la tierra. La Comisión de 1920 recomendó que se limitara esta exención; el Comité Raeburn (1932), que se distinguieran los casos en que la cooperativa tenía personalidad independiente de aquellos en que no ocurría así. La Ley de Hacienda de 1933 recogió estas recomendaciones: "Cualquier referencia a beneficios o ganancias" se refiere —según el Comité— a aquellos que serían considerados como beneficios o ganancias, si esas transacciones se llevaran a cabo con personas no miembros de la mutualidad. Para la Comisión el legislador se equivocó: El problema esencial del mutualismo no se toca: Si varias personas se asocian por un año para asegurarse mutuamente contra accidentes y al final de éste queda dinero en caja, que se reparte equitativamente entre los asociados, no parece que pueda hablarse de excedente. Si —constituida la asociación para más de un año— se constituye una reserva con ese dinero, el problema cambia. Ninguno de los asociados tiene derecho a una parte de la reserva así constituida. Para una asociación de este tipo la personalidad jurídica es la salida natural. Si así ocurre, los miembros de la sociedad ya no se aseguran los unos a los otros, sino que es la sociedad quien los asegura. Y, sin embargo, la doctrina legal no da importancia al hecho de la constitución de una nueva personalidad jurídica.

2. ¿Cuáles son los requisitos legales de una mutualidad? Estos: 1) Que haya un fondo común. 2) Que todos los que contribuyan a él tengan derecho a participar en cualquier excedente que resulte; y 3) Que nadie pueda participar en éste sin haber contribuido al fondo común. Si se dan esas condiciones no son gravables los excedentes, y ello aunque posean la apariencia de beneficios ordinarios. ¿Tiene esto importancia? Si esos excedentes escapan al impuesto, para reaparecer como renta imponible en un año ulterior, no importaría mucho; pero, en la práctica —las grandes reservas constituyen una necesidad— lo que ocurre es que se van acumulando grandes fondos de beneficios que no han tributado. Por otra parte, muchas primas del seguro representan gastos que son deducibles como gastos comerciales al ir a tributar por los beneficios de un

negocio. También aquí, en la práctica, la posesión de cuantiosas reservas por parte del asegurador tiende a que éste reduzca las primas. La exención de los excedentes de las mutualidades proporcional, pues, un medio por el cual pueden acumularse capitales a expensas de la renta imponible. La Comisión no ve ninguna razón para que esto deba continuar.

3. ¿Cuál es el mejor método de reducir el principio de mutualidad a términos más razonables? Tiene gran fuerza la observación del Comité Raeburn de que la constitución en sociedad con personalidad separada es un factor de importancia decisiva. Ello hace posible los grandes negocios y hace que los miembros de la mutualidad dejen de ser un grupo de personas en auténtica asociación mutua, para convertirse en un número indeterminado de personas que hacen negocios como entidad independiente. La Comisión concluye que debe recomendar un cambio en el derecho por el que se rige el comercio mutua en el sentido de que ningún excedente obtenido por una sociedad con personalidad jurídica como resultado de sus operaciones comerciales debería estar exento del impuesto sobre los beneficios. Para aclarar esto dice que: 1) No deberá afectar a las sociedades cooperativas ordinarias. 2) Probablemente, tampoco debería afectar a las asociaciones mutuas de seguros sobre la vida. 3) Las asociaciones que deberían resultar directamente afectadas por el cambio que se propone son aquellas sociedades que llevan a cabo el negocio de seguros mutuos distintos del seguro de vida y otras empresas mutuas que proporcionan servicios a sus miembros en forma comercial, pero que están exentas de impuestos sobre sus excedentes en virtud de ser mutuales.

#### XXIII":—SOLICITUDES DE REDUCCIÓN DE CIERTAS ENTIDADES O NEGOCIOS (253)

En este capítulo se discuten ciertas propuestas de descuento o bonificación examinadas por la Comisión. Tienen en común que todas ellas sugieren que debería eximirse, total o parcialmente, del impuesto renta actualmente considerada como sujeta al mismo. Principalmente beneficios comerciales.

---

(253) *Final Report* ..., párrafos 595 a 629, págs. 176 a 186.



A) *La BBC*.—Esta entidad está legalmente exenta de impuestos sobre los beneficios; sin embargo, se queja de que se le ha obligado a tributar por éstos. La Comisión estima que es erróneo hablar de beneficios “en el caso de la BBC”. Ciertamente que ésta posee fuentes subsidiarias de renta (publicidad o inversiones) que deben tributar. Pero la mayor parte de sus ingresos consiste en subvenciones aprobadas anualmente por el Parlamento y distribuidas por el Director general de Correos. Por otra parte, no mantienen relación con público que recibe sus servicios ni puede hacerle pagar por estos. Lo que le diferencia de las industrias nacionalizadas.

Basándose en todo esto, la Comisión recomienda que se exima legalmente del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre los beneficios, a los “llamados beneficios” de la BBC, en tanto en cuanto éstos constituyan un saldo entre las subvenciones de la entidad y sus gastos. Sin eximir, no obstante, aquellos ingresos subsidiarios que se considerarían sujetos al impuesto sobre la renta en poder de un contribuyente ordinario.

B) *Corporaciones con obligaciones públicas*.—La Compañía de Pescaderos solicitó que se dedujeran de su renta imponible los gastos que llevan consigo ciertos deberes públicos. Este viejo gremio tiene, en efecto, ciertas obligaciones impuestas por ley que no le proporcionan dinero y que redundan en bien público, sin que —al no ser consideradas como caritativas— estén exentas de impuestos. En estas circunstancias parece razonable la petición de la Compañía de Pescadores. La Comisión —que reconoce esto— dice, sin embargo, que no ofrece duda la existencia de un principio general. Que el impuesto sobre la renta deberá ser pagado con respecto a ésta, sin que importe los fines a los que se ha aplicado la misma. Esto tiene varias excepciones (deducciones personales, reducción por seguro de vida, entidades caritativas, etc.). Pero la Comisión no desea alentar la creación de una nueva categoría de instituciones exentas. El remedio no ha de buscarse en una alteración de los principios impositivos, sino en un nuevo ajuste de las obligaciones a la renta o de la renta a las obligaciones.

C) *Asociaciones recreativas locales*.—Se pidió la exención del impuesto con respecto a los beneficios de un negocio llevado a cabo por una comunidad local con trabajo voluntario gratuito, exclusivamente para proporcionar entretenimientos: bailes públicos, se-

siones cinematográficas, etc. Esto —dice la Comisión— sería dar a éstas una exención impositiva más completa que la que disfrutaban las entidades de caridad. Considera que no sería conveniente extender la exención impositiva a todo negocio llevado a cabo por una entidad de caridad con trabajo no retribuido. Y, por tanto, tampoco sería razonable conceder aquella de modo especial a las asociaciones recreativas locales incluidas o no en la definición legal de entidades de caridad.

D) *Empresas no constituidas en sociedad:*

A'. *La naturaleza del problema.* Si un individuo se dedica a un negocio o a una profesión, los beneficios que obtenga de una y otra tributan a los tipos progresivos aplicables a la renta personal y lo mismo ocurre si uno u otra se llevan a cabo por dos o más individuos en participación. En ambos casos no se hace deducción alguna por el hecho de que una parte de aquellos se retenga para emplearse en el negocio o en la ampliación de éste. Diversas corporaciones solicitaron de la Comisión la adopción de medidas que permitieran constituir reservas a expensas de los beneficios sin caer de lleno bajo el impuesto, por lo menos mientras permanecieran retenidas en el negocio. La causa de estas frecuentes reclamaciones está en los altos tipos impositivos vigentes que originan una verdadera angustia. Es preciso reconocer, sin embargo, que toda propuesta de este tipo es esencialmente una propuesta de que el sistema discrimine en favor de una persona que obtiene renta imponible del ejercicio directo de un negocio o profesión y en contra de las personas que obtienen renta imponible de otras fuentes (254). Por lo tanto —y hablando en general— la equidad entre los contribuyentes pugna con estas propuestas. No faltan en el presente sistema impositivo casos análogos. Pero —dice la Comisión— parece mejor partir del principio de que cualquier discriminación que se recomienda en la imposición sobre la renta debe estar fundada en una línea divisoria clara que justifique la preferencia. El argumento invocado está claro: una sociedad con personalidad jurídica independiente puede acumular reservas sin tener que pagar más que

---

(254) Cfr. *Final Report* ..., pág. 181.

impuesto sobre la renta (al tipo normal) e impuesto sobre los beneficios. Sólo si la sociedad es de aquellas a las que se aplican disposiciones sobre acumulaciones excesivas podrán ulteriormente soportar la imposición sobre sus reservas. En cambio, el individuo o el miembro de una sociedad sin personalidad jurídica independiente, sólo puede acumular lo que le queda después de haber pagado impuestos sobre la renta y sobreimpuesto sobre los beneficios obtenidos. Como la situación del comerciante individual no sufre mucho las complicaciones que agravan la del partícipe en una sociedad sin personalidad jurídica independiente, nos referiremos en lo sucesivo a éste. Años atrás —ante la brusca subida de los tipos impositivos— era posible a los socios más jóvenes acumular en sus primeros años algunos ahorros, de modo que más tarde pudieran adquirir la parte de los socios más antiguos al retirarse o morir éstos. Análogamente era posible financiar la expansión de una empresa por medio de los ahorros de los socios. En nuestros días, esto es imposible: cada socio necesita todos sus ingresos para vivir. El resultado indirecto será que se buscarán nuevos socios no entre jóvenes con talento, sino entre personas con capital.

B'. *Examen de las alegaciones.*—La Comisión recibió principalmente dos planes destinados a aliviar la situación de los negocios no constituidos en personalidad independiente: 1) El de la Asociación de Cámaras de Comercio Británica, cuya propuesta parte de que estos negocios deberían ser tratados como los "inscritos" y que, si lo estuvieran, los beneficios reinvertidos en el negocio deberían estar libres de impuestos. Habría dos gravámenes: a) El de los socios, por los beneficios que retiran; b) Sobre la empresa por los que retiene. Estos últimos sólo tributarían por impuesto sobre la renta, mientras que aquéllos lo harían por éste y por sobreimpuesto.

2) La Asociación de Juristas defiende un plan de supresión del sobreimpuesto y aplazamiento del impuesto sobre la renta respecto de aquellos beneficios que se retengan dentro de ciertas condiciones. Sólo cuando esos beneficios sean retirados de la sociedad tributarán por impuesto sobre la renta. La búsqueda de un principio satisfactorio en apoyo de este esquema no encuentra demasiada ayuda en la comparación entre sociedades constituidas sin personalidad jurídica independiente y sociedades que disfrutan de ésta. La imposición de unas y la imposición sobre las otras tiene base diferente y

no sería equitativo confundir el tratamiento impositivo de una clase de empresas con el dado a otras como si cada una de ellas tuviera derecho a disfrutar de los detalles más favorables de que disfrute la otra, detalles que constituyen matices de la Ley o medidas para evitar la evasión fiscal. Tampoco convence a la Comisión el argumento de que la empresa es, en cierto modo, una entidad distinta de su propietario y que por ello han de distinguirse las reservas hechas por necesidades del negocio de otros tipos de ahorro: el hecho es que un socio de una empresa no puede ahorrar en favor de ésta sin ahorrar al mismo tiempo en favor de sí mismo.

Existe, sin embargo, una sección del Código impositivo en la que se reduce el sobreimpuesto sobre las reservas de las empresas sin personalidad jurídica independiente: la referente a los "fondos especiales de reservas" de los asegurados del Lloyd's, que aparece por primera vez en la Ley de Hacienda de 1949 y que ha sido invocada como precedente: se permite al asegurador individual, si lo desea, que se coloque en la misma situación a efectos impositivos que si ejerciera su negocio en forma de compañía de responsabilidad limitada; existen ciertas limitaciones en cuanto a la extensión de esta reducción:

- 1) El asegurado paga anualmente a un fondo, que crea para este propósito, unas cantidades, y sólo puede retirar dinero de ese fondo en caso de pérdidas, jubilación o muerte.

- 2) Esos pagos no son deducibles al computar los beneficios del asegurador a efectos del impuesto sobre la renta; pero sí se deducen al computar su renta total a efectos del sobreimpuesto.

- 3) Las cantidades que retira por razón de pérdidas, de acuerdo con la Ley de Impuestos sobre la Renta de 1952, son reintegrables.

- 4) Si se retira el asegurador del Lloyd's se le paga el dinero del fondo que tributó por sobreimpuesto en el último año en que ejerció el negocio;

- 5) El asegurador paga impuestos sobre los beneficios por cada año de los que permanece acogido a este esquema. La Comisión opina que la creación y permanencia de este sistema se debe principalmente a tres factores:

- a) Esta clase de negocios tiene una naturaleza especial por cuanto están expuestos a muy graves pérdidas;

- b) El negocio es internacional, y

c) Afecta a un número limitado de contribuyentes. Este esquema no es apto para ser extendido a todos los negocios que no adoptan la forma de sociedad con personalidad jurídica independiente, ni existe ninguna razón de equidad para que lo sea. Su supuesto básico de que debe darse un tratamiento especial a esos aseguradores porque no tienen la posibilidad de operar en forma de sociedad con personalidad independiente, apoya las conclusiones a que llega la Comisión:

1) Que, en el mejor de los casos, sólo podría concederse trato especial a las reservas de los negocios sin personalidad independiente en cuanto a aquellos a los que no sería posible, aunque quisieran, el constituirse en sociedad de responsabilidad limitada.

2) Ese trato especial debería concebirse de modo que las consecuencias impositivas derivadas del hecho de constituirse en sociedad de responsabilidad limitada o personalidad independiente reemplazaran a las consecuencias impositivas de la responsabilidad ilimitada. Esto excluye toda exención o aplazamiento del impuesto sobre la renta.

C'. *Conclusión.*—La Comisión concluye que ningún esquema de ese tipo puede ser propuesto: aparte de las dificultades administrativas que surgirían, hay otras de mayor importancia:

1) Es imposible determinar claramente qué negocios están privados de la posibilidad de constituirse en sociedades de responsabilidad limitada: la privación puede venir de una tradición profesional (abogados, etc.), de disposiciones internas de los Colegios profesionales (veterinarios, etc.) o de otra fuente legal.

2) No sería posible permitir la creación sin restricciones de reservas a expensas de los beneficios imponibles. La justificación de una disposición que lo permitiera estaría en las necesidades del negocio y no es posible fijar una cifra que limite éstas.

3) No existe, pues, un plan capaz de enfrentarse con las dificultades invocadas ante la Comisión: esas dificultades resultan de la elevada imposición y afectan tanto a los que pagan impuestos sobre la renta como a aquellos que pagan sobreimpuesto: bonificar sólo a estos y no a aquéllos sería una anomalía que la Comisión no recomienda. Si se admite la propuesta del 2.º Comité Tucker, aquellos que trabajan en su propio negocio tendrán un descuento impositivo con respecto a los ahorros que realicen con vistas a su futuro

retiro: lo que no afectará favorablemente al problema de las reservas, sino más bien al contrario.

La Sociedad de Juristas de Escocia hizo también una propuesta: que los procuradores pudieran tomar a préstamo las cantidades —libres de impuestos— de sus contribuciones anuales para el retiro, para usarlas como capital en sus negocios: esto encierra riesgos que hacen que no pueda llevarse a cabo la idea.

#### XXIV".—BENEFICIOS EXTERIORES

A. *Observaciones generales* (255).—Sin perjuicio de las sugerencias preliminares hechas en el Primer Informe, en este momento se estudian por la Comisión aquellas propuestas que suponen una variación radical en los métodos existentes.

Surgen tres observaciones generales necesarias para aclarar el tema: 1.<sup>a</sup> Que no es fácil definir qué clase de renta corresponde esencialmente al concepto de "renta exterior": los criterios que se dan son en cierto modo arbitrarios y no proporcionan una línea precisa de distinción entre la renta procedente del extranjero y la renta surgida en el mismo país.

2.<sup>a</sup> Que el sistema impositivo británico en cuanto a la renta procedente del exterior encierra determinadas anomalías. Puesto que se grava: a) Toda renta surgida en el Reino Unido independientemente de quien la reciba, y b) Toda renta, dondequiera que surja, que se reciba por un residente en el Reino Unido, resulta que una compañía residente en éste sufre el gravamen sobre todos sus beneficios, incluso si las únicas actividades que lleva a cabo en el país son la administración central y el control; lo contrario ocurre si éstas tienen lugar fuera del Reino Unido; disposiciones éstas que no corresponden a diferencias sustanciales.

3.<sup>a</sup> Que la imposición de la renta exterior no puede ser tratada hoy día como un problema meramente nacional, sino que tiene carácter internacional:

a) El uso internacional ha establecido hoy en día que el país

en el que surgen los beneficios comerciales tiene, no sólo el derecho de gravarlos, sino el de prioridad con respecto al país en el que reside el propietario;

b) Que hay pocas naciones que no graven los beneficios que surgen dentro de su territorio, y

c) Que la gran mayoría de los países incluyen en su sistema impositivo algunas normas de preferencia o de exención a los beneficios comerciales procedentes del exterior de los residentes en aquéllos. Es preciso, empero, partir del supuesto de que pueden encontrarse unas reglas que permitan distinguir los beneficios interiores de los exteriores y de que existe una práctica internacional ampliamente extendida de conceder preferencia o exención a los beneficios exteriores en el país donde resida el propietario.

B. *Planteamiento del problema* (256).—La Comisión no llegó a una conclusión unánime en cuanto al trato impositivo que debía darse a los beneficios procedentes del exterior, ni siquiera a una mayoría decisiva. Se expresaron tres puntos de vista distintos: 1.º Que el actual sistema debía ser modificado de forma que se confiriera un "status" especial a los beneficios comerciales obtenidos en el exterior, y que la elección del método que había de emplearse para esto constituía más bien una cuestión de detalle que de principio; 2.º) Que no había ninguna razón de equidad para modificar el sistema y si fuertes razones económicas en contra de esa modificación; 3.º) Que algunos de los miembros no aprobaban un cambio de carácter general, pero les agradaría uno de carácter limitado si se conseguía encontrarlo y era practicable. El informe relata imparcialmente los argumentos de cada una de estas tres posiciones. Previamente establece dos conclusiones comunes a todos sus miembros:

a) Que existe una clara distinción entre la renta constituida por el rédito de lo que es meramente una inversión en el exterior y la constituida por los beneficios de un negocio en el extranjero. Ninguno de aquéllos propone que se cambie el principio de que el Reino Unido debe hacer tributar a sus residentes por la renta procedente de inversiones extranjeras;

b) Nadie en la Comisión defendió que los beneficios de los

negocios situados en el extranjero debían recibir ningún trato de preferencia una vez que se retiren por los individuos y pasen a formar parte de la renta personal de éstos. Esto quiere decir, en cuanto a las compañías de responsabilidad limitada, que los dividendos pagados a sus accionistas han de ser considerados como renta imponible de acuerdo con los tipos progresivos de la imposición personal.

Por tanto, el tema efectivo de discusión resulta ser el trato de los beneficios exteriores de las compañías de responsabilidad limitada con tal que esos beneficios estén definidos de modo que incluyan los de las compañías subsidiarias, ya estén éstas dirigidas desde el Reino Unido o fuera de él, pero excluyendo la que sea meramente inversión de "cartera". Los beneficios de los individuos y de las compañías de responsabilidad ilimitada constituyen una parte infinitesimal del problema que puede dejarse a un lado.

C. *La defensa de la exención* (257).—Es axiomático que la existencia de un cierto volumen de ingresos procedentes del exterior es esencial para la vida económica del Reino Unido: una balanza de pagos satisfactoria es un rasgo esencial de su política económica a largo plazo. Y parece sensato evitar la adopción de cualquier medida que tienda a colocar al que comercia con el extranjero en situación de desventaja al competir con comerciantes de otros países en el campo del comercio internacional. La compañía que mantiene una conexión con el Reino Unido en cuanto a su administración y control se refiere, paga en él impuestos sobre los beneficios sea cualquiera la procedencia de éstos. Y si el tipo impositivo es más alto que el que grava a un competidor extranjero, se produce una desventaja para el comerciante inglés: en último extremo, esto siempre perjudica a la formación de reservas, de las que depende la posición competitiva en el futuro. El comerciante británico sufre siempre un tipo impositivo perjudicial sobre sus beneficios, en relación con el comerciante extranjero, en cuanto que siempre tributa por el más alto de ambos tipos, el británico o el local.

No hay escape a lo antedicho. Se dice, sin embargo, que tres factores mitigan la posición del comerciante inglés:

- 1) Que si una compañía encuentra la carga del impuesto ex-



cesiva puede "emigrar" trasladando su administración y control a otros países. Esto —que es ilegal en Gran Bretaña desde 1951— perjudicaría, si fuera posible, a los intereses generales del país.

2) Sin emigrar, una compañía puede segregar una parte de su organización para formar una empresa subsidiaria en el extranjero. Para que esto tenga efectos impositivos esta empresa tendrá que poseer independencia administrativa; lo que constituye una rotura desventajosa en la coherencia del grupo, y aunque no lo estén los beneficios, sí están sujetos a gravamen en el Reino Unido los dividendos que pague a la compañía central.

3) Recientemente se ha introducido la bonificación por doble imposición. Esta garantiza el que un comerciante internacional no pague el total del impuesto en dos países distintos por los mismos beneficios. En cuanto al comerciante británico se refiere, hace que los impuestos pagados en el país en que se realizan los beneficios se descuenten de los que han de pagarse en el Reino Unido; desventajas de esto: a) En todos los países suelen existir impuestos sobre los beneficios que, por otra parte, acostumbran a tener un tipo impositivo más bajo que el que se aplica en Gran Bretaña. El comerciante británico soporta un peso mayor que el no británico, y ve así debilitada su posición competitiva; b) Esta bonificación es un instrumento imperfecto por cuanto no garantiza que los comerciantes de dos países diferentes soportarán análogas cargas impositivas. Muchos impuestos locales que no adoptan la forma de impuesto sobre la renta o sobre los beneficios (regalías sobre la producción, derechos de exportación) no son descontados; c) La concepción sobre la que se basa esa bonificación es contraria a la seguridad del comercio exterior británico, porque supone que, con tal que no se le discuta su prioridad al país en que se realicen los beneficios, no hay inconveniente en que éstos se graven después en el Reino Unido. Lo que no es cierto y provoca resentimiento en otras naciones.

2. Los defensores de esta posición creen demostrado que el actual sistema no es equitativo para el comerciante ni conveniente para los intereses económicos del país. Es necesario un cambio del sistema; y el principio en que debe basarse es que los beneficios exteriores deben estar exentos de los impuestos británicos, mientras que permanezcan al servicio de la empresa que los obtenga;

pero que una vez distribuidos a los propietarios, deben ser gravados como renta personal.

Dos críticas a esto: 1.<sup>a</sup> Que si se quiere ofrecer un incentivo a la inversión en el exterior, éste no será efectivo sin extender esos beneficios a sus propietarios. A lo que se contesta que éstos ya se benefician de una concesión que refuerza su situación competitiva. 2.<sup>a</sup> Que los tipos impositivos vigentes en el Reino Unido y en los demás países no pueden ser considerados como constantes; a lo que se responde que no es esto lo que importa, sino el estímulo que supone para los que comercian con el exterior el reconocimiento de la peculiaridad e importancia de sus actividades. Se discute también sobre la cifra de ingresos que resultaría afectada por esta concesión. Lo que importa son las respuestas a una serie de cuestiones: ¿Es posible mantener el actual nivel de beneficios procedentes del exterior sin introducir algún cambio en favor del comerciante internacional? ¿Hasta qué punto adaptarían los comerciantes británicos la actual estructura del comercio para aprovecharse de un cambio como el descrito? ¿Hasta qué punto produciría esa exención mayores beneficios y en qué se beneficiaría la hacienda británica al gravar las rentas personales resultantes de la distribución de esos beneficios?

D. *La opinión contraria a la exención* (258).—Para los que se oponen a los cambios, la objeción básica está en el hecho de que supondría conceder una preferencia impositiva a una clase de comerciantes. Y en que esta preferencia no está justificada ni por razones de equidad ni porque resulten de ella ventajas económicas para el país. El principio de la equidad exige que dos comerciantes con iguales beneficios, interiores unos y exteriores otros, deban soportar iguales impuestos. La Comisión de 1920 rechazó por ello una propuesta análoga; partía del supuesto de que los impuestos pagados en el país en el que se realizaban los beneficios serían considerados como gastos deducibles al fijarse el impuesto británico; la reducción por doble imposición ha hecho, en nuestros días, más favorable la posición del comerciante. No es cierto que el que comercia con el extranjero está, necesariamente y en todos los casos, en situación desfavorable comparado con el comerciante

---

(258) *Final Report* ..., párrafos 646 a 655, págs. 194 a 196.

interno. No hay, por tanto, ninguna razón de equidad para conceder una preferencia impositiva a los beneficios procedentes del exterior.

Se defiende también la exención basándose en la necesidad de alentar el comercio exterior por la importancia que éste tiene. Ciertamente que la alta imposición sobre los beneficios puede crear dificultades a los comerciantes británicos; pero no sólo se las crea a ellos, sino también a todos los que producen para la exportación y a los que, produciendo para el consumo interior, han de soportar la competencia extranjera. Una exención impositiva como la propuesta tendría que ser amplísima.

Esa concesión estimularía las inversiones en el exterior; pero como el país ha tenido dificultades —desde 1945— para pagar lo que importaba, no parece conveniente alentar a éstas. Puede advertirse que si se invierte más en el exterior se puede esperar vender más, es decir, aumentar las exportaciones. Pero es dudoso que esto ocurra inmediatamente. La inversión exterior puede aumentar a costa no sólo del consumo interno, sino también de la inversión interior, con perjuicio de la capacidad del país para producir para la exportación. Las cifras manejadas parecen sugerir que Gran Bretaña ha invertido en el exterior, desde el final de la segunda guerra mundial, más de lo que podía permitirse. Podría, pues, concluirse que en estas circunstancias lo ideal sería estimular sobre todo aquellas actividades que aumentan las exportaciones con un mínimo de inversión en el exterior en vez de alentar la inversión exterior precisamente. La reducción impositiva sobre los beneficios en el exterior tendría un sesgo contrario. Su efecto sobre la balanza de pagos, al menos durante los primeros años, sería negativa.

E. *Otros diferentes puntos de vista* (259).—Se han discutido el aspecto de la equidad y el de las ventajas económicas. Veamos otros argumentos empleados. La discusión en torno a si los beneficios exteriores son de naturaleza distinta de los interiores y deben regirse por reglas diferentes.

A) *A favor de la exención*.—Se dice que existe algo inevitablemente contradictorio en el hecho de que un mismo beneficio sea gravado por dos jurisdicciones fiscales distintas. Se afirma que

ningún sistema de reducción por doble imposición ofrece una solución a esta dificultad. Como casos más evidentes se presentan los de las empresas de utilidad pública y los de las empresas mineras. La Asociación de Minas británicas en el exterior ha afirmado ante la Comisión que el sistema actual no sólo la coloca en una desfavorable posición competitiva, sino que incita a la discriminación contra ellas en los países en que opera; afirma que los beneficios obtenidos de acuerdo con la legislación de un país no equivale a los beneficios obtenidos de acuerdo con la legislación de otros.

Las conclusiones de los que así razonan son: 1.<sup>a</sup> Que no deberían coexistir dos jurisdicciones impositivas. Sin que lo digan, parece que debe dominar la del país en que se obtienen los beneficios. 2.<sup>a</sup> Se trata de beneficios exteriores y no de rentas exteriores en general. 3.<sup>a</sup> La exención propuesta no es un incentivo ni una preferencia impositiva, sino el reconocimiento de que el hecho de que una compañía "resida" en un país no constituye hoy una alegación válida para gravar los beneficios obtenidos en otros. 4.<sup>a</sup> Las empresas de utilidad pública y las empresas mineras constituyen casos evidentes por cuanto están especialmente unidas al país en que realizan sus operaciones; pero lo mismo ocurre con otras empresas de distinta clase; aunque la exención puede empezar por aquéllas, debería abarcar a todas.

B) *Los contrarios a la exención.*—Afirmar que los beneficios exteriores no están sujetos a consideraciones esencialmente diferentes de las que se aplican a los interiores. Consideran inevitable que cuando el capital propiedad de los residentes en un país se emplea en otro, los beneficios obtenidos se graven en los dos. La situación presenta diferencias de grado pero no cualitativas. Los acuerdos sobre doble imposición pueden originar anomalías, pero éstas se deberán al principio que los gobierna y no al hecho de la imposición sobre beneficios exteriores.

F. *Métodos posibles de exención* (260).—Es preciso esclarecer qué métodos de exención podrían adoptarse en caso de decidirse por ésta. Aunque el sentido general de la expresión "beneficios exteriores" es claro, resulta difícil establecer una clara definición de

éstos que tenga utilidad con fines impositivos. Dos alternativas existen en cuanto a los métodos empleados:

a) Definir una clase especial de beneficio, el exterior, y eximirlo en manos del contribuyente que lo realiza, incluso aunque a otros efectos sea considerado como parte integrante de su beneficio total;

b) Definir una clase especial de corporación como "comerciante extranjero" y eximir todos sus beneficios o incluso sus beneficios y rentas.

A) *Una categoría especial de beneficios.*—1. Debe preguntarse si sería posible introducir la concepción de "establecimientos permanentes" (como lo hace la reducción por doble imposición) como una fuente identificable de beneficios separados. La Junta ha dicho que esta concepción presentaría dificultades. "Establecimientos permanentes" constituye una concepción vaga. Resulta difícil de aplicar. En los establecimientos situados en el extranjero pueden tener lugar no pocas variaciones. Un sistema de esta clase aplicado en gran escala al comercio exterior constituye una tarea administrativa enorme.

2. Parece que sería más práctico emplear como criterio el siguiente: Se eximen los beneficios exteriores basándose en el mero hecho de que los beneficios del contribuyente, o una parte de ellos, están sujetos a impuestos sobre los beneficios o sobre la renta en un país extranjero: Es lo que hace Australia. Esto deja la decisión de la autoridad fiscal a merced de lo que decida la autoridad extranjera más aún de lo que ocurre con la reducción por doble imposición. Ciertas circunstancias pueden hacer que esos beneficios no hayan sido gravados en el otro país sin que por eso estén exentos del impuesto sobre los beneficios: Reducción por establecimiento, deducciones especiales, etc. Aunque así fuera, el Reino Unido no debe gravar esos beneficios.

El esquema sería éste:

1) Se aplicaría solamente a las sociedades con personalidad independiente;

2) Eximiría del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre los beneficios a los beneficios comerciales de las corporaciones que:

a) Estuvieran gravados con impuestos sobre la renta o sobre los beneficios en otro país;

b) Hubieran sido gravados con dichos impuestos de no ser por una exención especial conferida por el sistema impositivo extranjero; o

c) Habrían estado gravados de no haber sido por el efecto de las reglas para el cómputo de esos beneficios o de algunas deducciones particulares concedidas por el sistema extranjero.

3) Gravarán con impuesto sobre la renta y sobreimpuesto los dividendos pagados por esas corporaciones.

B) *Una categoría especial de sociedades.* Este constituye el otro método: Reconocer a una especial categoría de sociedades una preferencia o exención con respecto a todos sus beneficios. El caso extremo será el de una empresa que obtiene toda su renta de operaciones en el extranjero, conservando en Londres tan sólo el control central y un cuerpo directivo. No puede limitarse a ellas el beneficio, sino que éste debería ser aplicado con más amplitud. Aun así no abarcaría a aquellas sociedades que extraen o producen bienes en el exterior, pero los llevan para su venta al Reino Unido, y viceversa. Las distinciones legales que habría que hacer a fin de precisar este concepto amenazarían a la simplicidad, principal ventaja de la propuesta. Deberá decidirse si la exención ha de estar conectada con el comercio de exportación, suponiendo que no deba darse ninguna prioridad a la inversión en el extranjero sobre el comercio con el extranjero. Habría que considerar una sección de "sociedades de comercio con el exterior" que son meramente la faz exportadora de los fabricantes del Reino Unido. Las dificultades administrativas son grandes.

La Comisión concluye que el método es factible y que tiene ventajas, desde el punto de vista de la simplicidad, sobre el otro método. Pero, por otra parte, las fórmulas definitorias más sencillas no corresponden satisfactoriamente a la compleja realidad económicas del Reino Unido. Las definiciones más complicadas disminuirían las ventajas antedichas.

G. *El gravamen sobre las distribuciones* (261). El problema de elaborar un esquema para gravar las distribuciones presenta en sí complicaciones:

---

(261) *Final Report* ..., párrafos 678 a 688, págs. 203 a 206.

1) Cuando una compañía paga un dividendo sobre sus beneficios no identifica ninguno de los beneficios en particular como fuente de aquél. Puede corresponder a varios años, puede estar gravado o exento, etc.: habrán de darse normas para determinar estas cuestiones.

2) El sistema impositivo británico no trata los beneficios de las compañías y los dividendos de los accionistas como dos objetos distintos de imposición, pero la interrelación entre el impuesto de la compañía y el del accionista debe tenerse en cuenta. Podrá exigirse a la compañía que deduzca los impuestos al tipo normal, pero la cuestión crucial es: ¿Qué debe exigirse a la compañía que haga con respecto al dinero así deducido? Parece que habrá que prever alguna forma de reducción por doble imposición para la sociedad que trafica con el exterior. Sus líneas serían éstas: "La sociedad retendría de la suma deducida el equivalente al tipo impositivo extranjero soportado por los beneficios distribuidos y solamente la diferencia, si la hay, sería pagada a la Hacienda. Es decir, que la sociedad no paga impuestos sobre la renta por sus beneficios exentos hasta que los distribuye. Y entonces paga tan sólo la diferencia entre el tipo impositivo extranjero y el tipo normal británico. En esta situación la compañía tendría rentas gravadas y no gravadas y será precisa una regla para determinar como un dividendo pagado debe ser asignado a una de dos fuentes. La regla preferible parece ser que el dividendo se divida porcentualmente entre las dos y, en consecuencia, la compañía tendrá que dar cuentas a la Hacienda solamente con respecto a aquella parte de la suma deducida que fuera atribuible a la renta exterior. Otros métodos de asignación son posibles. Ninguno resuelve el problema de una distribución que exceda de los beneficios totales del año ya provenga de una o de ambas fuentes. El único modo de resolver esta complicación sería adoptar la regla arbitraria de que cada período contable se baste a sí mismo y en consecuencia que ningún impuesto pagado en años anteriores pueda ser invocado para pedir una deducción ulterior; regla tan arbitraria que difícilmente sería adoptada. La que se usa en el artículo 201 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1952, incluye los beneficios de años pasados sobre la base de agotar los beneficios de cada año más reciente antes de aquellos de años menos recientes y emplea una base de asignación porcentual entre los

gravados y los no gravados análoga a la del año en curso. En conjunto el esquema parece factible: estaría construido sobre las bases que hemos indicado.

H. *La acción recomendada* (262). La Comisión piensa que debe haber un cambio en el sistema presente que conceda una exención con respecto a algunos beneficios exteriores. El sistema que recomienda es el de eximir los beneficios de unas "sociedades de comercio con el extranjero" especiales. Esto presenta dificultades, pero pueden ser vencidas. Dentro de su falta de unanimidad esta propuesta ha obtenido mayor número de adhesiones que las demás dentro de la Comisión.

Los puntos esenciales de esta recomendación son:

1) Se considera un inconveniente de la distinción entre las compañías residentes y no residentes el que desaliente de tener en Inglaterra la dirección central.

2) Si ha de permitirse ejercer ésta desde Inglaterra, con exención impositiva, es preciso definir muy estrictamente los límites dentro de los que ha de concederse la exención.

3) Un sistema de este tipo, de gran importancia económica, ha de ser juzgado en el futuro por sus efectos económicos más que por su valor teórico.

A'. *Impuesto sobre los beneficios*. Se ha discutido, partiendo del supuesto de que la exención propuesta se extendería tanto al impuesto sobre los beneficios como al impuesto sobre la renta. Pero no es esencial que esto ocurra así: El impuesto sobre la renta puede ser suprimido mientras el beneficio está en poder de la compañía y recobrado cuando ésta lo distribuye; el impuesto sobre los beneficios no puede ser recobrado del mismo modo. Lo que lleva a sugerir que los accionistas del Reino Unido que obtengan su renta de una sociedad que comercia con el extranjero estarán en posición equivalente a los demás accionistas del país si se les grava con el impuesto sobre los beneficios. Un impuesto exterior pagado podrá invocarse para ser deducido de ese impuesto sobre los beneficios y cualquier diferencia que quede después de absorbido el impuesto sobre los beneficios será invocable contra el impuesto sobre la renta al tipo normal: Los accionistas del Reino Unido so-



portarán un tipo impositivo sobre sus dividendos igual al exceso de los impuestos británicos sobre la renta y sobre los beneficios, tomados, en conjunto, sobre el impuesto exterior pagado de los beneficios de la compañía.

B'. *Accionistas no residentes.* ¿Debe aplicarse a ellos la política de gravar con el impuesto sobre la renta sus beneficios? Puede decirse que no debe; en primer lugar porque su exención serviría a un propósito económico general de atraer capitales extranjeros y además por otras razones de equidad. Los que afirman que se trata de dividendos de una compañía británica y gozan por tanto de la protección de este país no están en lo cierto. Esos beneficios, dice humorísticamente la Comisión, no se obtienen "bajo la protección de los cañones de la Marina Real". No debe, pues, gravarse a los no residentes.

#### IV'.—PARTE IV

##### XXV". REDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN

A. *Introducción* (263). En este capítulo se presenta una serie de problemas que surgen al aplicar los acuerdos sobre reducción por doble imposición, considerados como parte del sistema impositivo vigente, que no exime los beneficios exteriores de los residentes. La doble imposición ha crecido. En el Reino Unido se ha tratado de mitigarla a través de acuerdos y de la concesión de reducciones unilaterales. Se trata de determinar cuál de los dos países tiene el derecho exclusivo de gravar una cierta clase de rentas y, en caso de que ambos tengan derecho a gravarlas, cuál tiene prioridad.

B. *Impuestos exteriores susceptibles de reducción* (264). No todos los impuestos aplicados en un país extranjero son invocables para obtener la reducción, es decir, para ser descontados del impuesto que habría de pagarse en Gran Bretaña:

1) Cuando la reducción resulta de un acuerdo bilateral en éste se especifican los impuestos que pueden beneficiarse de ello (sin ser solamente los de la autoridad central).

2) En el caso de reducción unilateral:

a) Se limita el descuento a los impuestos sobre la renta y sobre los beneficios, análogos a los respectivos británicos.

---

(263) *Final Report* ..., parágrafos 695 a 696, pág. 209.

(264) *Final Report* ..., parágrafos 697 a 701, págs. 209 a 211.

b) Fuera de la Comunidad Británica se excluyen los impuestos de carácter provincial de los Estados miembros de una Unión Federal o de otra parte de un país.

c) Los impuestos municipales están siempre excluidos.

Se sugirió que estas restricciones deberían desaparecer. Dejando aparte el problema de los acuerdos —no va a limitarse de antemano a sus negociadores— la Comisión piensa, en cuanto a la reducción unilateral se refiere, que debe mantenerse la regla que exige que los impuestos exteriores “correspondan” a los impuestos británicos sobre la renta o sobre los beneficios. Los que no corresponden son evidentemente los siguientes:

- 1) Los de consumo.
- 2) Los de “nómina” pagados por los empresarios como contribuciones a la seguridad social.
- 3) Los pagos en forma de regalía periódica.
- 4) Las levys sobre la propiedad inmobiliaria. Junto con la necesidad de mantener esta regla la Comisión recomienda que se derogue la que excluye de la reducción los gravámenes establecidos por los Estados miembros, provincias, cantones u otras subdivisiones territoriales análogas. Y asimismo recomienda que las exacciones municipales puedan ser objeto de reducción de acuerdo con las circunstancias de cada una.

C. *Las compañías y sus accionistas* (265).—Se trata de los problemas que surgen cuando la situación no es la —más sencilla— de una sociedad británica que obtiene beneficios por su propia cuenta mediante la realización de operaciones comerciales en un territorio exterior que grava sus beneficios.

A) *Compañías residentes en el exterior*. Se plantea el problema cuando la compañía reside en el país extranjero en el que se obtiene los beneficios, pero la persona que pide reducción en el Reino Unido es un propietario de acciones de esa compañía. A menudo una empresa británica crea una compañía subsidiaria que reside y opera en otro país. Los beneficios de esta empresa afluyen a la británica como dividendos de su participación en la primera. La carga total impositiva soportada por esos beneficios se compone de dos partes:

---

(265) *Final Report* ..., párrafos 702 a 719, págs. 211 a 217.

1) El impuesto exterior pagado por la empresa subsidiaria con cargo a sus beneficios y,

2) el impuesto exterior que grava a la empresa británica con respecto a los dividendos procedentes del territorio exterior.

Se concede reducción unilateral a la empresa británica no sólo por el impuesto directo exterior sobre los dividendos sujetos a doble imposición, sino también por aquella parte de la liquidación de impuestos de la empresa subsidiaria atribuible a la porción de sus beneficios correspondiente al dividendo recibido por la empresa británica. Este último elemento se conoce con el nombre de "impuesto indirecto" y es una compensación por los impuestos anteriores que habría habido que pagar si la empresa exterior se hubiera organizado como una rama no independiente de la británica.

Si no se trata de una empresa madre y otra subsidiaria, sino de un residente británico con una participación minoritaria en una empresa exterior no se concede reducción por los impuestos exteriores pagados: se sugirió a la Comisión que sí se concediera. Hay efectivamente una discrepancia entre la posición de los accionistas mayoritarios y minoritarios. Esto podrá tenerse en cuenta en un acuerdo, pero en lo que se refiere a la reducción unilateral, la Comisión es contraria a conceder bonificación en este caso por las dificultades de procedimiento que entrañaría. Este impuesto indirecto se reconoce, no obstante, cuando ha sido exigido por un país de la Sociedad Británica. En conjunto, la Comisión recomienda que el "impuesto indirecto" del accionista minoritario sea reconocido en principio como susceptible de reducción unilateral, aunque tiene conciencia de que pocas personas que solicitan esa reducción podrían probarlo debidamente.

B) *Compañías residentes en el Reino Unido.*—Se trata del caso en que, tanto la compañía que obtiene los beneficios exteriores como el accionista, son residentes británicos. En este caso es la compañía la que solicita reducción por doble imposición porque es su renta la que está directamente sujeta a imposición en ambos países. Desde la Ley de Hacienda de 1945 la regla ha sido que, aunque una compañía haya tenido una reducción sobre su liquidación de impuestos británicos con respecto a los impuestos exteriores, no tiene por eso derecho a deducir del total de los impuestos normales bri-

tánicos el dividendo que paga. Sin embargo, en manos de los accionistas que reciben éstos, los dividendos son considerados, a los efectos de cualquier solicitud de reintegro, como si se hubieran calculado los impuestos británicos solamente al "tipo neto británico"; es decir, al tipo neto soportado por la compañía después de deducirse la reducción de doble imposición. Se ha dicho que esto no es equitativo. La única alternativa sería permitir solamente que la compañía dedujera de sus beneficios este tipo neto. Esto no sería satisfactorio, dice la Comisión. En cuanto se refiere a las acciones ordinarias, la disminución simultánea del nominal de su dividendo bruto en comparación con el sistema actual haría que el accionista perdiera en vez de ganar; el que hoy paga sobreimpuesto se beneficiaría. Lo que también sería un mal resultado. En cuanto a los accionistas preferentes, se llegaría a resultados anómalos y contrarios a la equidad: la conclusión a que llega la Comisión excluye la concesión de reducción adicional al accionista preferente. En definitiva, la Comisión concluye que la regla vigente es consecuencia necesaria del sistema adoptado para regular la deducción de impuestos de los dividendos de una compañía que ha recibido reducción por doble imposición y no recomienda que sea alterada.

D. *La medida de la reducción* (266).—El principio de la reducción puede ser enunciado así: Cuando un residente británico reciba rentas sobre las que ha pagado impuestos, invocables a efectos de la reducción, según las leyes de un territorio extranjero, los impuestos británicos se reducen en el menor de los siguientes impuestos:

- a) El exterior sobre esa renta.
- b) El impuesto británico sobre esa renta.

El proceso de determinar esa cuantía supone tres pasos:

- 1) La identificación de la renta que sufre doble imposición.
- 2) La del impuesto exterior.
- 3) La comparación de ese impuesto con el británico.

Para el primero—identificación de la renta—basta con demostrar que ésta atrae el impuesto en ambos países. La identificación del impuesto exterior a estos efectos ha sido estudiada ya. En cuanto a la comparación entre uno y otro impuesto, se hace poniendo

en relación el gravamen extranjero sobre la renta y una cifra de gravamen obtenida aplicando el tipo medio impositivo británico a esa renta; si el gravamen británico es mayor, se le deduce lo pagado en el extranjero; si éste es el mayor, se acredita al contribuyente al tipo medio. Veamos ahora cómo se determina este "tipo medio" ("average rate") británico.

A) *Compañías*.—La renta de la compañía se grava al tipo normal ("standard rate") sin reducción por deducciones personales y sin gravamen adicional por sobreimpuesto. Una compañía que obtenga toda su renta de operaciones en el exterior paga solamente aquel de los dos impuestos que resulta más alto. Si el exterior excede del británico las operaciones aritméticas son complicadas; pero se ha llegado a una simplificación operativa.

En cuanto al impuesto sobre los beneficios, la Ley los descuenta de los británicos de modo análogo.

B) *Individuos*.—Cuando se trata de éstos, la determinación del "tipo efectivo" originaría complicadas operaciones matemáticas, que se han simplificado haciendo estos dos supuestos:

1) Que el aporte que hace a su renta total un dividendo extranjero es meramente la cuantía nacional bruta de éste después de añadirle los impuestos extranjeros pagados directamente o de traídos en el origen;

2) Que no se debe hacer ninguna reducción por seguros de vida.

El primer supuesto reduce un poco el tipo y el segundo lo eleva. Una vez determinado el tipo efectivo, de acuerdo con esta reducción convencional, el cálculo de la reducción sigue los mismos pasos que para las compañías.

#### E. *Críticas a la medida de la reducción (267).*

A) *Impuestos indirectos y tipos impositivos efectivos*.—Algunos de los testigos interrogados por la Comisión dijeron que era injusto que el impuesto indirecto que puede ser descontado cuando se recibe el dividendo por el accionista no se tomara en cuenta al calcular el tipo efectivo previamente a la computación de la

---

(267) *Final Report* ..., párrafos 728 a 744, págs. 221 a 227.

reducción. El tipo efectivo que resulta de la base convencional de cálculo adoptado, resulta ligeramente inferior al que se obtendría mediante una complicada y exacta operación matemática. Los testigos no proponen que se haga ésta, sino que se calcule añadiendo no sólo el impuesto exterior directo, sino también el indirecto. En opinión de la Comisión ésto no sería sino sustituir una aproximación por otra: Una, que lleva a una reducción ligeramente inferior, y otra, que lleva a una ligeramente superior. Por ello no recomienda la adopción de este cambio. Uno de estos testigos sugirió también que el tipo efectivo fuera reemplazado al computar la reducción por el tipo impositivo combinado del impuesto sobre la renta y del sobreimpuesto, que resultara más alto. Lo que tampoco recomienda la Comisión.

B) *Proyección hacia delante ("carry-over") de impuestos exteriores no deducidos.*—La situación en que los impuestos exteriores exceden de los británicos, de modo que parte de ellos no puedan ser descontados en Inglaterra, ha preocupado a los testigos. En general, se acepta que no podría permitirse que ese excedente pudiera compensar de los impuestos británicos procedentes de fuentes distintas. Otro problema se ha planteado:

a) *Se acude a otras rentas exteriores.*—Se sugirió por uno de los testigos que se debía permitir que el contribuyente pudiera sumar las rentas e impuestos exteriores: Si una compañía obtiene parte de sus beneficios del país A (con imposición más elevada que la británica) y otra parte del país B (con imposición más baja) se sumarían los beneficios procedentes de ambas naciones, y sus respectivas liquidaciones de impuestos, antes de proceder a la reducción en Inglaterra. Lo que reduciría el riesgo de que una parte de los beneficios obtenidos en el país A no fueran descontados a los efectos de la reducción. Del largo ejemplo aritmético que pone la Comisión y de la comparación (también en forma de ejemplo) de la compañía en cuestión con otra que no tenga beneficios exteriores, resulta que aquélla saldría ganando. La Comisión concluye que si el sistema de bonificación por doble imposición adoptara el método de agregación sugerido se saldría de su fin de garantizar la igualdad entre las compañías internas y las de tráfico con el exterior. Por eso, y también porque el actual sistema de tratar separadamente la parte de beneficios obtenidos en cada país

está más de acuerdo con un sistema basado primordialmente en acuerdos bilaterales, no se recomienda la adopción de lo propuesto.

b) *Se llevan adelante los impuestos no descontados.*—Se ha propuesto por algunos testigos que fuera posible llevar adelante los impuestos exteriores no compensados, porque el total de ellos con derecho a reducción excedía de los impuestos británicos computables a efectos de ésta. La propuesta tiene únicamente interés en el caso en que la legislación fiscal extranjera emplee medidas para la renta distintas de las usadas en el Reino Unido. Es decir; que, por ejemplo, no admita como deducible un gasto que lo es en el Reino Unido o considere sujeto a gravamen un ingreso que no lo está bajo la legislación británica; lo que provoca un gravamen exterior superior al que se sufriría en Inglaterra. La Comisión no considera muy oportuna la propuesta, que —dice— se aparta de la concepción de que el impuesto sobre la renta es un impuesto anual. El Comité Tucker estudia —lo que es mejor— las causas de divergencia entre los gravámenes exteriores e internos con la idea de disminuirlos, y llega a la conclusión de que las desigualdades surgen sólo en el campo de las deducciones de capital. Recomendando que cuando se demostrara que en un determinado año el gravamen era mayor en el exterior que en Inglaterra, por razón de estas deducciones de capital, se permitiera al propietario del negocio trasladar parte o el total de esas deducciones de capital a un año ulterior. Recomendación que se recogió en la Ley de Hacienda de 1953. Y que hace suya la Comisión.

C) *Tarifa D. Disposiciones de comienzo y de cese.*—Se refiere la Comisión a una anomalía que surge al aplicar las disposiciones dichas: Se trata de que de todos los años de vida de una fuente de renta imponible de acuerdo con la Tarifa D, un año de esa fuente no se usa nunca a efectos de evaluar el gravamen británico sobre esa renta, mientras que otro año de renta se toma, a los efectos de esa evaluación, dos años sucesivos. Suponiendo que en el país extranjero las bases respectivas se gravan año por año, el gravamen exterior de un año no tendrá oportunidad de ser descontado de la imposición británica. Si la recomendación de la Comisión de adopción de la “base del año corriente” se lleva a efecto, este problema desaparece. Si no es así, habría que hacer una disposición que remediará esto.

F. *Problemas de administración* (267 bis).—Se ha hablado mucho en torno al sistema de doble imposición y a la carga administrativa impuesta al contribuyente y a sus asesores, así como a la Hacienda. Esto no puede dejar de ser así. Ya la Comisión de 1920 hablaba de ello; y es de suponer que con el tiempo habrá aumentado esta carga. La Comisión espera, no obstante, que conforme se vayan familiarizando con el sistema todos los afectados —particulares y funcionarios— la carga irá disminuyendo. Uno de los testigos preguntado planteó el problema del inconveniente que existe para los accionistas cuando se tarda en establecer el tipo del impuesto indirecto correspondiente a determinados dividendos, porque la falta de esta información retrasa su liquidación y el consiguiente reintegro del impuesto británico. Esto no es de la competencia de la Comisión —dice ésta—, porque esta cuestión surge dentro de la jurisdicción fiscal extranjera. Por ello no puede hacer ninguna recomendación. Por otra parte existen acuerdos para intercambio de información y la Hacienda británica conoce bien los tipos impositivos extranjeros; sin que la cifra exacta del impuesto indirecto tenga tanta importancia. La Comisión considera que no se encuentra en situación de hacer una recomendación para suprimir la causa de este retraso. Otro aspecto del trato dado a los dividendos de las compañías extranjeras es el modo en que se concede una reducción provisional en el momento del pago. Esta reducción no se hace nunca a un tipo superior a la mitad del tipo normal inglés. La reducción provisional se reemplaza, cuando es necesario, por una liquidación posterior. Se sugirió por algún testigo que se concediera la reducción al tipo normal inglés. La Comisión se limita a recomendar que se vuelva a estudiar la materia cuando se introduzcan cambios en la escala impositiva. Y también que se completen los folletos explicativos para el público editados por la Hacienda, publicando unos relativos a la doble imposición.

G. *Casos especiales* (268).—Estos casos especiales son: 1) Aquellos en los que el propietario de la renta reside tanto en el Reino Unido como en un país extranjero o está sujeto a impues-

---

(267 bis) *Final Report* ..., párrafos 745 a 752, págs. 227 a 230.

(268) *Final Report* ..., párrafos 753 a 766, págs. 230 a 234.



to de alguna manera como si fuera residente; y, 2) Aquellos en que entra en juego un tercer país.

A) *Doble residencia y situaciones análogas.*—El supuesto para poder reclamar una reducción o descuento con respecto a un impuesto británico es que quien lo pida sea residente del Reino Unido. El problema se plantea cuando esta persona lo es también de otro país. Algún testigo considera como solución el realizar acuerdos bilaterales a este respecto. Pero la Ley británica por sí sola resuelve el problema. La persona considerada como residente en otro país no pierde por eso su derecho a obtener descuentos. Por lo que no es preciso —dice la Comisión— hacer ninguna especial recomendación en este punto.

Si el director de una compañía británica se convierte en no residente, sigue tributando por la Tarifa E. Puede ocurrir que se le grave en el otro país. En la práctica ello le hace acreedor a reducción. Lo que la Comisión recomienda que se traduzca en una norma legal. En el caso contrario no hace, en cambio, recomendación alguna, por estimar que corresponde al otro país el resolver el problema.

B) *Otros problemas relacionados con terceros países.*—Son los siguientes: 1) El caso del residente británico que lo es también de un segundo país y que obtiene rentas de una fuente situada en un tercero: Caso de la triple imposición; ha sido objeto de tratados bilaterales. 2) La extensión de los acuerdos bilaterales a los territorios de la Comunidad británica. Se sugirió que en los acuerdos en que esto se prevé se haga una análoga concesión bilateral entre el país respectivo y el territorio de la Comunidad británica; lo que la Comisión considera innecesario. 3) El problema inverso del primero: que surge cuando un residente británico posee acciones de una compañía residente en el país X, pero que obtiene parte de su renta del país Y. Se insistió en la necesidad de deducir en el Reino Unido no sólo los impuestos del país X, sino también los del país Y. Problema que la Comisión asimila al del reconocimiento del impuesto directo. En consecuencia, recomienda que se conceda reducción o descuento con respecto a los tributos del país Y.

**XXVI'.—BASES DE TRIBUTACIÓN SEGÚN LA TARIFA D. EL PRINCIPIO GENERAL (269)**

La mayor parte de la renta que tributa de acuerdo con la Tarifa D lo hace por la "base del año precedente". Es decir, que la renta imponible de un año es la renta real del año anterior.

Por la Tarifa D tributan seis clases de renta: I) Beneficios de un negocio. II) Beneficios de una profesión u oficio. III) Intereses, descuentos y ciertos pagos relacionados con el uso de la tierra. IV) Rentas de valores extranjeros. V) Rentas de posesiones en el exterior; y VI) Beneficios anuales no gravados en los casos anteriores o por otra Tarifa. La base del año precedente se aplica a todos esos casos, excepto al VI.

A) *Casos I y II.*—El Primer Comité Tucker, al estudiar los efectos de la base del año precedente, decía que ésta supone que el propietario de un negocio tributa cada año fiscal (que termina el 5 de abril) por los beneficios de su año contable que termina en el año precedente a aquél. El primer año tributa por los beneficios del año fiscal (incompleto salvo que abra su negocio precisamente el 6 de abril); el segundo año por los beneficios de los doce primeros meses de ejercicio del negocio; en el último año por los beneficios del año fiscal; mientras que el año penúltimo tributa por los que sean mayores de estos dos: los del año contable que termina en el antepenúltimo o los del año fiscal. *Esto tiene ciertas desventajas. Fundamentalmente su artificialidad.* Sólo accidentalmente coincidirán los beneficios reales con la base de tributación. No obstante, el Primer Comité Tucker estima que la "base del año corriente" es impracticable en Inglaterra. La Comisión Radcliffe llega a una conclusión contraria, basándose principalmente en que dadas las diferencias entre la tributación de las compañías y de los individuos, no importaría hacer tributar a las primeras por el año en curso, aunque los accionistas tributaran por el año precedente; además: 1) Con el sistema actual, muchas compañías pueden resultar doblemente gravadas por los beneficios de los primeros años. 2) Pueden resultar también doblemente gravadas unas compañías al crear unas subsidiarias; y 3)

Como ya se ha dicho, con este sistema se priva a las compañías de un año de reducción por doble imposición. La Comisión concluye, pues, que el tránsito a un sistema basado en el año corriente es factible y deseable en el caso de las compañías. El sistema que se adopte debe reunir tres condiciones: a) Que no interrumpa la afluencia de ingresos a la Hacienda. b) Que no incremente la dificultad de las estimaciones presupuestarias. c) Que el tránsito se haga sin sacrificar los intereses de los contribuyentes ni los de la Hacienda; y d) Que no se complique a las compañías al hacer sus provisiones o reservas para futuros gravámenes.

El sistema que recomienda la Comisión es el de que se haga una liquidación provisional sobre la base del año precedente y los respectivos pagos provisionales. Cuando se haga la liquidación definitiva se pagará —o devolverá, en su caso— la diferencia. Los problemas del momento de transición son grandes. Para obviarlos, la Comisión propone determinar las liquidaciones de los dos años que preceden al cambio por el promedio de los tres años últimos; en cuanto a los descuentos por capital, mientras que no se deberá permitir deducir más de doce meses de deducciones contra cada año de transición, debe garantizarse que todos los gastos que hubieran dado derecho a una deducción por inversión son tomados en cuenta. El rendimiento del impuesto podrá ser efectivo con estos cambios. Pero la Comisión no cree que lo sea en gran cuantía. Los beneficios de una compañía no varían tan grandemente de un año a otro.

B) *Caso III.*—Se trata de los intereses obtenidos en el Reino Unido, que no sufren deducción impositiva en la fuente de que proceden. Principalmente valores del Estado e intereses de los depósitos bancarios. Aquí la Comisión se inclina por dejar subsistente “la base del año precedente”. El enorme trabajo que supondría renovar las 800.000 liquidaciones anuales por este concepto y la ausencia de peticiones generales de un cambio justifican esta postura.

C) *Casos IV y V.*—Hasta 1926 esta renta tributaba por la base del año corriente. El cambio —como consecuencia de una recomendación de la Comisión de 1920— a la “base del año precedente” ha ocasionado algunas anomalías: 1) Hasta 1952, el que cesaba de percibir una renta, tributaba por más años que los

que en realidad había disfrutado de ésta. 2) Las nuevas reglas para evitar esto son complicadas y mucha gente no es capaz de invocarlas. 3) Las normas relativas a los primeros años no son justas en cuanto se refieren a la reducción por doble imposición. 4) Las remesas procedentes del exterior pueden ocasionar también, bajo este sistema, resultados poco justos. Reconociendo la Comisión las dificultades de un cambio (menores que antes: serían sólo 60.000 liquidaciones) es partidaria de que se lleve a efecto. El retraso en la liquidación de los impuestos que supone pasar de una base a otra, sería más teórico que práctico. El sistema que propone la Comisión es el de que, donde no se paga a través de agentes pagadores, se liquide y recaude con atrasos. Se pedirá al contribuyente que en su declaración de renta diga qué parte de ésta ha recibido de fuente situada en el exterior, haciéndose esta declaración, como es costumbre, poco después de acabar el año, y que aquella parte de ella que no se recibiera en virtud de la deducción impositiva a través de agentes pagadores se liquidara como renta del año que acaba de concluir.

D) *Caso VI*.—La renta incluída en éste es una mezcla de diferentes formas de ingresos sin relación una con la otra. El artículo 135 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1952 dice que se computarán “bien por la cuantía total de los beneficios o ganancias surgidas en el año en que hace la liquidación o bien de acuerdo a una medida de un período, no mayor que un año, según el caso, que puedan ordenar los Comisarios”. La Comisión entiende que esta regla conviene a las circunstancias especiales de este caso y recomienda que no se altere.

## XXVII".—CAPITALIZACIÓN Y BENEFICIOS DEL CAPITAL

A. *Capitalización de beneficios* (270).—1. Se trata del problema de gravar a los accionistas de una compañía cuyos beneficios han sido capitalizados. Una compañía de responsabilidad limitada no distribuye todos los beneficios que hace. Una parte de ellos —indistinguible dentro de sus activos totales— se retiene. En las cuentas de la compañía aparecen separados el capital des-

---

(270) *Final Report* ..., párrafos 793 a 802, págs. 240 a 243.

embolsado, los beneficios retenidos y las responsabilidades de ella. La compañía tiene derecho a pagar dividendos sacándolos de los beneficios retenidos, de modo que la reserva de beneficios puede ser considerada como un fondo obtenible por los accionistas hasta la cifra de los beneficios retenidos, pero que, por lo mismo, está invertida en alguno de los activos de la compañía. Algunas veces se reparten beneficios de ese fondo. Otras veces los directores de la compañía piensan que no conviene hacerlo así. Especialmente en un momento de inflación en que los activos fijos han de ser renovados a un precio superior al de adquisición. Si consideran que los beneficios reunidos deben ser invertidos permanentemente en el negocio, los accionistas pueden decidir capitalizar esos beneficios considerándolos en el futuro como si representaran una suscripción de capital. El efecto de esta decisión —en la forma de nuevas acciones que suele adoptar— es que los beneficios se transfieren de la reserva disponible para dividendos a la cuenta que representa capital desembolsado. Los activos de la compañía no resultan afectados por esta medida. No son ni mayores ni menores de lo que eran antes. La posición del accionista ha cambiado en cuanto que la reserva de beneficios, que puede significarle dividendos, ha desaparecido o disminuído. Por otra parte, ha adquirido nuevas acciones pagadas en nombre suyo —que no ha desembolsado nada— con cargo a las reservas de beneficios. Los beneficios que podrían haberse convertido en renta para él son ahora capital. Si le han dado, por ejemplo, otra acción por cada una de las que tiene, su riqueza no se ha duplicado. La compañía pagará la mitad por acción y los accionistas recibirán lo mismo.

2. La Comisión encuentra imposible descubrir en todo esto ninguna clase de beneficio para el accionista análogo a la renta. Es cierto —dice— que el anuncio de una capitalización se recibe generalmente con alegría, como una ventaja. Las razones son: 1) Que se considera como una señal de que los directores de la compañía piensan que el dinero de la misma ha sido útilmente empleado. 2) Que se supone que indica que los directores esperan que la compañía haga mayores distribuciones en el futuro. 3) Que un aumento de número de acciones puede, en pequeña escala, aumentar la aptitud de éstas para el mercado.

Caso distinto es aquel en que las nuevas acciones son acciones

preferentes y los beneficios capitalizados pueden ser total o parcialmente beneficios del capital (beneficios no distribuibles en forma de dividendos). La Comisión piensa lo mismo que en el caso general anterior. La situación individual del accionista no cambia. Lo mismo opina para el caso de acciones preferentes redimibles.

A pesar de la opinión de la Cámara de los Lores en un caso sustanciado en 1926, la Comisión opina, por el contrario, que los beneficios capitalizados en forma de obligaciones o acervos de obligaciones, sí pueden ser renta. La posición del accionista ha cambiado en cuanto que ha pasado a ser lo que no era: acreedor de la compañía. Recomienda que la Ley se altere considerando el pago en obligaciones como análogo al pago en dinero a efectos del impuesto sobre la renta y del sobreimpuesto.

B. *Dividendos obtenidos de los beneficios del capital* (271).— Parece prevalecer la teoría de que una compañía de responsabilidad limitada puede pagar una clase especial de dividendos a sus accionistas, que están exentos de ser incluidos en la renta de éstos a efectos del impuesto sobre la renta y a los del sobreimpuesto. La condición de exención es la de que esos beneficios no sean imponibles cuando están en manos de la compañía. Se supone que pasan en forma de dividendos a manos de los accionistas, conservando el título de beneficios de capital. Para la Comisión esto no es razonable. Y tiene, además, importancia. Los beneficios así distribuidos se acercaron a los 5.000.000 de libras anuales entre 1948 y 1951. No discute lo que una compañía pueda hacer con los beneficios (por venta de tierra u otro activo fijo, por ejemplo) que no sean parte de su negocio y, por tanto, no deban incluirse en su renta imponible. Pero es ilegal pagar dividendos del capital social. Y el hecho de que uno de los activos fijos haya sido realizado con ganancia no cambia esto. Los llamados “dividendos especiales de beneficios del capital” deben ser tratados —para la Comisión— como los demás beneficios. La exención de los mismos parece basada en dos proposiciones: 1) Que lo que es beneficio de capital con respecto a la compañía como contribuyente no puede ser beneficio en forma de renta cuando se transfiera como dividendo; pero el sistema de gravar los beneficios de la

---

(271) *Final Report* ..., parágrafos 803 a 809, págs. 243 a 245.

compañía y no los del accionista quita validez a este argumento. 2) Se dice también que constituye una regla fundamental del sistema fiscal británico el de que los dividendos no tributen por impuesto sobre la renta. Pero el origen de esto es simplemente que en ese sistema se supone que la compañía ha pagado ese impuesto en nombre de los accionistas. Si no lo ha hecho así, debe pagarse por éstos. Se recomienda, por tanto, que se los trate como renta imponible.

### XXVIII".—RENTAS DE LA PROPIEDAD: TARIFA A

A. *Introducción* (272).—La Comisión examina diversas sugerencias relativas a las Tarifas A y D.

A) *El gravamen de la Tarifa A*.—Se tributa por éste "con respecto a la propiedad de" tierras y edificios en el Reino Unido. La cuantía viene determinada por el valor anual "determinado en la misma Tarifa". La regla general es que este impuesto se pague por el inquilino, que tiene derecho a recuperarlo, deduciéndolo al pagar su renta. Anteriormente, cada cinco años se hacía una nueva evaluación de la propiedad. Las condiciones de la posguerra han impedido hacerlo desde 1936. Disposiciones de 1940 permiten que la hacienda decida directamente la cuantía del impuesto.

B) *Las Leyes de Arrendamientos*.—Estas constituyen un código extremadamente complicado cuyos fines son el de dar al arrendador garantías y limitar la renta que puede cobrarse. Se asigna a cada casa una "renta normal" ("standard rent"), que es la que se pagaba antes de la guerra, o, si se ha alquilado después del primero de septiembre de 1939, el primer alquiler. Desde el 1954 se aplica un incremento por reparaciones. Quedan libres las casas construidas con posterioridad al año 1939 y las edificadas por una autoridad local, pero en cuanto a aquéllas puede apelarse a los tribunales para que establezcan una renta más favorable.

C) *El sistema de clasificación*.—La tarea de elaborar las listas de evaluación a los fines de los porcentajes locales corresponde a distintos Departamentos del Gobierno. La Ley de Administra-

ción Local de 1948 dispone que se haga una evaluación quinquenal. Para la generalidad de las propiedades, la Ley mantiene la base establecida de evaluación por referencia a la renta ordinaria que un inquilino hipotético debería pagar bajo unas condiciones convencionales de inquilinato. En Escocia no se hace la evaluación quinquenal.

B. *Ambito del gravamen de la Tarifa A* (273).—Existe una dualidad en el impuesto según la Tarifa A que hace que se grave no sólo la renta monetaria, en forma de pago por arrendamiento, sino también el valor monetario atribuido al disfrute de una propiedad en los casos en que no existe ese pago. Se ha llegado a esto partiendo de dos supuestos. El de que el suelo constituye un sujeto apto para ser gravado por impuesto sobre la renta y el de aceptar que el que prefiere la ocupación de una casa a la renta que pueda producirle disfruta una renta en especie igual o superior a ésta. Inclineda en principio a aceptar estos argumentos, la Comisión recibió sugerencias de diversos testigos, partidarios de la evaluación del gravamen en los casos siguientes:

A) *Casas residenciales ocupadas por el propietario*.—La Comisión no considera suficientes los argumentos expuestos (que una renta ideal no es un sujeto apto para la imposición y que va contra la equidad gravar el disfrute de un derecho de ocupación de la propiedad). En consecuencia, recomienda la continuación del gravamen para este caso.

B) *Locales comerciales ocupados por el propietario*.—Estos resultan gravados por la Tarifa A en cuanto al valor anual neto y por la D por el saldo de los beneficios de su negocio. Se ha dicho que se debería suprimir el primer gravamen sobre la base de que supondría un ahorro de trabajo administrativo improductivo. La Junta opinó que las circunstancias no permitían llevar a cabo la derogación del sistema actual. Y en este sentido se pronuncia la Comisión.

C) *Propiedad alquilada*.—La modificación que se propone en este caso es que la Tarifa A deje de regular la capacidad de pago de aquellos que perciben renta o alquileres de la propiedad empleada como inversión. Se propone por unos la evaluación de la liquidación por la Tarifa A en estos casos; por otros, la reten-

---

(273) *Final Report* ..., párrafos 824 a 835, págs. 248 a 251.



ción de esa liquidación. La Junta opinó que tiene ventajas el dirigirse al inquilino mejor que a un propietario que puede desaparecer o resultar inencontrable. La propuesta radical se rechaza, de acuerdo con ello, por la Comisión. Sobre la menos radical se hablará más tarde.

C. *Sistema de evaluación* (274).—La Comisión cree que el ámbito del impuesto, de acuerdo con la Tarifa A, deberá permanecer sustancialmente como está. La cuestión siguiente es la de estudiar las reglas que deberán aplicarse a fin de imputar el valor anual a las diversas propiedades. La Junta ha propuesto una serie de cambios que la Comisión dice que constituirían la mejor solución. Mientras que el sistema actual de la Tarifa A supone fijar los valores anuales por referencia a la renta normal, pero permitiendo que la liquidación, una vez determinada, tenga efecto durante un período de cinco años, la Junta propone que en el futuro: 1) Las liquidaciones se revisen cada año. 2) Que en ciertos casos la clasificación evaluatoria rija las liquidaciones, a pesar de que hayan sido fijadas, al menos inicialmente, en valores de 1939. La propuesta específica era que el valor bruto fijado, a efectos de evaluación, debería ser considerado como la medida del valor bruto anual de la propiedad, a los efectos de la Tarifa A.

A) *La revisión anual*.—Se quiere garantizar que el entero valor anual está sometido a impuestos gracias a una revisión directa de la liquidación por Tarifa A. La Comisión recomienda que esto se haga así tan pronto como sea posible.

B) *Definición del valor anual*. La Junta propone que se mantenga el principio de que cuando se alquila una propiedad, su renta (o sea el precio del alquiler) debe ser usada, siempre que sea posible, a los fines de la liquidación por Tarifa A. En cuanto a la propiedad ocupada por su propietario, la Junta propone que, por razones de economía administrativa, se utilice la clasificación evaluatoria. En cuanto a otros problemas planteados por aquellos casos en que la lista de evaluación no da un valor bruto se propone que el valor anual por Tarifa A se determine por la más alta de estas dos cifras: la renta pagada por el inquilino o la clasificación evaluatoria. En cuanto a las casas alquiladas en régimen de

---

(274) *Final Report* ..., parágrafos 836 a 849, págs. 251 a 255.

renta limitada y las construídas por las autoridades locales en régimen de subsidio, la Junta propone que no se grave el uso y que las liquidaciones por Tarifa A estén basadas exclusivamente en la renta pagable: Excepción al principio de gravar la ocupación con fines de uso, que la Comisión acepta. Por lo que respecta a la casas-habitación ocupadas por su propietario no existe otra medida del valor que la clasificación evaluatoria. La Comisión llegó, empero, a la conclusión de que la situación era demasiado complicada para proponer ningún cambio que llevara a resultados equitativos y que lo más sensato era seguir las sugerencias de la Junta y continuar haciendo la liquidación del ocupante propietario sobre la base 1939, en tanto en cuanto la evaluación siga esa fórmula.

D. *Prima de arrendamiento* (275). El tema de este apartado es el trato que debe darse a los premios o primas pagadas por la concesión de un arrendamiento.

A). *Naturaleza del problema*. Se trata de la prima pagada a fin de asegurarse el arriendo de una propiedad. El que paga aquélla adquiere un activo de vida limitada, pero no recibe bonificación impositiva alguna a ese respecto. El arrendatario cede la propiedad perdonando el total o parte de la renta que recibiría en otro caso y la prima que recibe en lugar de ella es considerada normalmente como un incremento de capital no sujeto a imposición. Las sugerencias hechas en favor de conceder una deducción por amortización se refieren principalmente al arrendamiento de locales comerciales. El problema es difícil: La Hacienda (como demuestran unos ejemplos numéricos que ofrece el informe) puede ganar o perder como consecuencia de la transacción entre dos partes para conmutar parte de la renta a cambio de una prima.

B) *Consideraciones previas*. La concesión en estos casos de una deducción por amortización de capital fué rechazada por el Comité Departamental del Impuesto sobre la Renta de Lord Ritchie en 1905. La Comisión de 1920 opinó que esta sugerencia iba contra el principio general de no conceder deducción por ningún activo que no sea un activo que emplee un material creado empleando capital; no deben concederse deducciones con respecto al mero derecho a la renta de un activo, sino que es el activo mis-

mo —y no el hecho de su posesión por un determinado propietario— el que debe ser tomado en cuenta al considerar el problema de la deducción. Estos eran los dos enfoques de esta cuestión: 1) Que la Hacienda continuara de algún modo recibiendo impuestos por el valor anual neto de la propiedad arrendada mediante prima. 2) Que la persona que paga una prima por un arrendamiento paga menos de lo que estaría dispuesto a pagar si se le concediera una deducción por amortización; y que la concesión de ésta justificaría el traspasar la carga al arrendador. Terminando: la Comisión de 1920 recomendó que no se concediera deducción por amortización. El primer Comité Tucker tampoco lo recomendó.

C). *Opiniones sometidas a la Comisión.* Ya dicho Comité observaba que había unanimidad casi completa en pedir que se permitiera al propietario de un negocio el deducir, durante la duración del arrendamiento, la prima pagada por él. La asociación de Cámaras de Comercio británicas y la Federación de Industrias Británicas dedujeron que si era precisa (lo que parece evidente) la aplicación de un gravamen equivalente al receptor de la prima sería preferible dejar las cosas como están. Y la Junta estima que sería casi imposible elaborar ese gravamen.

D). *Los argumentos tenidos en cuenta.* La Comisión coincide en afirmar la dificultad de establecer un gravamen adecuado. Para ella la cuestión de gravar al receptor de la prima o deducir impuestos al que lo paga debe ser considerada a la luz del sistema que grava la renta de la tierra. La cuestión que se plantea es ésta: ¿Cuál de las dos partes—la que paga o la que recibe la prima—ha de soportar la carga del impuesto por Tarifa A sobre el suelo? El enfoque de esta cuestión parte de plantearse cuál es la naturaleza real de la prima; si ésta es—como se ha dicho—renta anticipada debe gravarse al receptor de la prima. Pero la Comisión estima que por lo menos en los arrendamientos a largo plazo no puede equipararse a la renta anticipada. ¿Debe concederse deducción por amortización al que paga la prima? A diferencia del primer Comité Tucker la Comisión piensa que no. Y el hecho de que no sea fácil gravar al receptor de aquélla influye en ello. Por otra parte el sistema actual tiene grandes ventajas de simplicidad administrativa.

E) *Conclusión.* La Comisión recomienda que no se establezca ningún nuevo sistema que grave con un impuesto directo al receptor de una prima o que conceda una deducción por amortización al contribuyente por el hecho de haberla pagado.

E. *Descuentos por gastos de reparación, etc.* (276).—Al estimar la renta o alquiler de una casa se hace el supuesto de que el propietario obtiene la renta que razonablemente podía esperarse que obtuviera de su propiedad si el mismo tomara a su cargo los gastos de seguro y reparación de la misma. El valor anual, determinado de este modo, constituye una cifra bruta que tiende a exceder de la renta real; lo que se reconoce por las leyes fiscales autorizando una deducción de esa cifra bruta a fin de llegar a la renta imponible. La deducción legal varía con la clase de propiedad y, dentro de las urbanas, con su cuantía, y llega en algún caso a un cuarto de la liquidación. Se concede sin necesidad de justificar el gasto. Si el propietario gasta más en un cierto período de lo que se le concede por deducción legal puede ampliar la “solicitud de mantenimiento”.

A) *La deducción legal.* (“Statutory deduction”). Ha sido criticada desde dos puntos de vista: 1) El de su cuantía en relación con los costes, cada vez más elevados, de las reparaciones; pero en tanto se aplaze la revaluación de las rentas no debe aumentarse la deducción legal. 2) Afirmando que la escala de deducciones es inadecuada por la razón, puramente aritmética, de que el coste de las reparaciones ha crecido más, proporcionalmente, que el nivel de las rentas o alquileres; en lo que hay algo de verdad, pero la falta de revaluación reduce esta crítica a un problema de costes crecientes. La Comisión, por tanto, no recomienda ninguna alteración de la vigente escala de deducciones legales, pero sí que esto se tenga en cuenta cuando se lleve a efecto la revaluación. Respecto a las anomalías que supone el que en algún caso especial un arrendatario obligado a reparaciones no tenga derecho a deducciones por éstas, la Comisión recomienda que se cree una disposición que remedie esta situación.

B) *Solicitudes de mantenimiento* (“maintenance claims”). En la cuantía en que las reparaciones no resultan cubiertas por las de-

---

(276) *Final Report* ..., párrafos 872 a 899, págs. 261 a 269.

ducciones legales se puede recurrir a las solicitudes de "mantenimiento" reguladas en el artículo 101 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1952. Si en los cinco años anteriores el propietario ha gastado en reparaciones, por término medio, más que la cuantía de la deducción legal en el año en que se solicita, puede pedir reducción impositiva por la diferencia. Se ha dicho que esto es anómalo porque permite que los costes, medidos en precios de después de la guerra, se descuenten de la renta del propietario evaluado en términos de la anteguerra. La Comisión dice que este argumento no puede ser generalizado y recomienda que no se alteren en sus términos generales las bases de la "solicitud de mantenimiento".

Estudiando los problemas de detalle que ésta plantea, la Comisión revisa los siguientes:

a) *La unidad que puede solicitar.* De acuerdo con la Ley se trata de "la tierra administrada como una finca o... algunas casas..." De acuerdo con lo que opina la Junta, la Comisión recomienda que la tierra y las casas sobre ella sean consideradas como una unidad.

b) *Personas con derecho a solicitar.* La Ley dice: "El propietario de cualquier terreno... o de casas. En la práctica la palabra "propietario" se entiende con gran amplitud y la Comisión recomienda que se modifique la Ley de modo que quede claro que puede solicitarse por cualquier persona que tenga un interés en la propiedad que le obligue a pagar el coste de las reparaciones y que en éstas se incluyan los gastos de seguro y administración.

c) *Periodo de solicitud.* Se ha propuesto que los cinco años se reduzcan a tres, lo que la Comisión no estima conveniente. También estima ésta que en cuanto al nuevo propietario—que no puede invocar cinco años anteriores porque empieza a disfrutar de la propiedad—se convierta en legal la práctica de permitir que tribute por el año en curso.

d) *Gastos que cualifican.* La Ley incluye los de "mantenimiento, reparaciones, seguros y administración". La Comisión no hace ninguna recomendación relativa a que se modifique la enumeración dicha. Propone, en cambio, que se derogue la excepción que permite también deducir los gastos de reemplazar o mejorar los edificios agrícolas.

e) *Exceso de gastos.* Cuando el coste de mantenimiento de una propiedad excede en algo de la media de los últimos cinco años de la liquidación bruta por impuestos de esa propiedad, el exceso no se bonifica. Se sugirió a la Comisión que este exceso fuera deducible del impuesto sobre la renta de otra fuente o en años futuros. Otros en cambio—y la Comisión asiente a ello—opinan que esto significaría dar un subsidio a los beneficiarios. Por lo que se rechaza.

Volviendo ahora al problema, dejado pendiente unas páginas más arriba, y planteado por la propuesta de que las propiedades alquiladas se liquidaran por Tarifa D en vez de por Tarifa A, manteniendo la liquidación por Tarifa A, pero considerándose el impuesto pagado como un pago a cuenta de la obligación tributaria por Tarifa D, la Comisión recuerda que el primer Comité Tucker limitó la propuesta a las “compañías públicas”. Rechaza después una propuesta que consiste en “tratar el exceso de este gasto” como equivalente a una pérdida comercial. Y recomienda que no se modifique la regla existente en favor de las compañías públicas.

#### F. *Otras deducciones (277).*

A) *Propiedad vacía.*—Se concede una bonificación a la casa que haya permanecido sin ocupar durante el año o parte de él. La Comisión recomienda que se extienda a los demás edificios.

B) *Rentas incobrables.*—Cuando esto ocurra a consecuencia de que el inquilino haya desaparecido o sea insolvente se recomienda que se conceda una deducción impositiva con carácter legal.

C) *Deducciones por depreciación.*—Las sugerencias de los testigos en relación con la concesión de deducciones de capital con respecto a los edificios pueden clasificarse así: 1) Los que las piden para todos los edificios comerciales análogamente a los industriales: Lo que ya se ha discutido más arriba. 2) La propuesta de que se conceda una deducción de amortización cuando la vida natural del edificio se reduce artificialmente de alguna manera: Lo que no recomienda la Comisión. 3) Lo referente a las casas-habitación privada: 8.500.000 de ellas tienen más de cuarenta años,

---

(277) *Final Report* ..., párrafos 900 a 906, págs. 269 a 270.

lo que parece una fuerte razón para compararlas con los activos industriales o comerciales que envejecen; pero sería difícil basarse en el precio de adquisición y lo mismo referirse al capital empleado por sus propietarios; esto último crearía desigualdades entre ellos. La Comisión coincide en que no pueden concederse deducciones por depreciación. Sin dejar por ello de tomar en cuenta el problema de desgaste de estas casas. Lo que en cierto modo hacen ya las deducciones por reparación.

G. *Recaudación del impuesto por Tarifa A (278).*—El sistema de Tarifa A utiliza el principio de detracción del impuesto en la misma fuente. Porque, en general, el impuesto se recauda del inquilino y la obligación tributaria se traspassa a aquellos que obtienen renta de la propiedad. Ha surgido alguna duda a este respecto. Pero la Comisión opina que el sistema no debe ser cambiado y que algunas de las críticas que se le hacen pueden ser remediadas fácilmente. Por ejemplo: El inquilino no tiene derecho a recuperar lo pagado hasta que pague el recibo siguiente del alquiler; la Comisión recomienda que se le autorice para recuperar judicialmente ese dinero en los casos en que no se paguen ulteriores recibos de alquiler. En cuanto al caso en que éstos sean menores que el impuesto que ha de recuperarse se le autoriza para hacerlo en sucesivos recibos durante dos años. Otro problema es el que plantea el cambio de inquilino: Si éste se ha hecho por acuerdo con el inquilino antiguo este acuerdo suele prever el problema; si no ha sido así, el problema persiste. La Comisión opina que debe establecerse una disposición legal que lo regule y garantice que los inquilinos, en el momento de la recaudación, no sufrirán una carga injusta, garantizando al mismo tiempo el derecho de la Hacienda a cobrarse de los anteriores inquilinos. Otro caso especial surge cuando se alquilan uno o más pisos directamente por un cierto periodo de años a cambio de una prima: Para la Comisión aquí se adquiere un derecho de propiedad de clase especial, previsto en el artículo 113 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1952 y debe regularse por ésta, reformando la legislación vigente si fuera preciso. Se ha sugerido que se grave a las personas directa y globalmente por todas sus propiedades y no separadamente por cada una de éstas: Lo

---

(278) *Final Report* ..., párrafos 907 a 918, págs. 270 a 274.

que no acepta la Comisión. Ni tampoco el que se reduzcan los amplios poderes ejecutivos de la Hacienda, que pueden llegar hasta embargar todo lo que se halle en el domicilio del deudor, aunque no sea de su propiedad. Hasta la Ley de Hacienda de 1928 el impuesto por Tarifa A se pagaba en dos plazos anuales: Desde ese texto legal se paga de una sola vez. Pese a las sugerencias en contrario, la Comisión recomienda que se mantenga el sistema actual.

H. *Inquilinos por representación* (279).—Hay casos en los que una persona usa una casa u otra propiedad, pero vive allí meramente como representante de su patrono. Tiene el deber de residir allí. Sin embargo, la ley considera que el patrono es el verdadero inquilino y la carga de la Tarifa A cae sobre él: El “inquilino por representación” es ignorado a efectos impositivos. Puesto que muchos de estos inquilinos por representación pueden ser personas cuyos tipos impositivos marginales están por debajo de lo normal, es muy probable que la Hacienda gane más gravando al representado que al representante. Pero si el patrono tributa por beneficios de acuerdo con la Tarifa D —lo que ocurrirá en la mayor parte de los casos— obtiene la ventaja de que el alquiler que paga es deducible al computar esos beneficios; habrá así una pérdida neta para la Hacienda.

La Iglesia de Inglaterra se ha quejado de que legalmente el impuesto por las casas parroquiales se paga por el párroco, que es a la vez propietario e inquilino desde el punto de vista legal; mientras que para las iglesias no oficiales se considera al ministro de éstas como inquilino por representación; la exención por beneficencia no se aplica legalmente a los inquilinos por representación cuya renta exceda de 150 libras al año: Lo que excluye de ésta a la mayor parte de los eclesiásticos. La Comisión opina que esa discriminación entre miembros de distintas iglesias no es justificada en principio; que la denegación de exención a las rentas superiores a 150 libras tampoco lo está demasiado en los casos de inquilinos por representación; y que el beneficio de ocupar una casa puede asimilarse a otros beneficios que escapan al impuesto. Sus conclusiones son: 1) Que no debe instituirse ningún sistema que grave al inquilino por representación con respecto a los beneficios que



obtiene de su situación. 2) Que debe dejar de atribuirse a los párrocos, como renta, el hecho de ocupar la casa parroquial. 3) Que debe suprimirse la limitación de 150 libras A. Reformando la ley a estos efectos.

#### XXIX".—RENTA DE LAS PROPIEDADES: TARIFA B (280)

Se aplica la Tarifa B con respecto a la ocupación de la tierra en el Reino Unido distinta de las casas-habitación y la tierra empleada a los fines de un negocio, profesión u oficio. Desde 1950 los beneficios de la agricultura, que tributaban por esta Tarifa, lo hacen por la Tarifa D. Con lo que aquélla sólo grava en la actualidad: 1) Las tierras de recreo; y 2) Los bosques comerciales. Como los ingresos procedentes de esta Tarifa son de sólo 150.000 libras, la Comisión recomienda la supresión de esta Tarifa.

#### V'.—PARTE V

#### XXX".—COSTES DE PREPARAR LAS DECLARACIONES DE IMPUESTOS Y RECURSOS CONTRA ÉSTOS (281)

Los costes de esta clase tienen de común que se pagan por el contribuyente a consecuencia del proceso de determinar su exacta obligación tributaria. Es una parte del coste total de la Administración de los impuestos que recae directamente sobre él. No obstante, no se concede ninguna deducción por las liquidaciones de impuestos. Sin embargo, cuando se trata de los impuestos por Tarifa D sobre los beneficios comerciales, sí se descuentan directamente, incluidos en los costes generales del negocio. Se ha dicho que debía extenderse esto a todos los contribuyentes: La Comisión se muestra contraria a ello.

En cuanto a los recursos, el contribuyente recurre primeramente a los Comisarios generales o especiales; si gana, soporta sus propias costas; si pierde, no tiene que indemnizar a la Hacienda por las que ésta ha tenido. Esta o aquel pueden apelar al Alto Tribunal

---

(280) *Final Report* ..., párrafos 924 a 926, págs. 276 a 277.

(281) *Final Report* ..., párrafos 927 a 937, págs. 278 a 280.

(High court) y de éste al Tribunal de Apelación (Court of Appeal) y de éste a la Cámara de los Lores; en estos Tribunales se le exigirá normalmente que pague sus propias costas. Ninguno de estos gastos es deducible al computar la renta. El primer Comité Tucker proponía que se dedujeran en el caso de beneficios comerciales. La Comisión, contrariamente, dice que no deben deducirse las costas de los recursos relativos a este tipo de beneficios Y en general, concluye que no debe recomendarse ninguna disposición que afecte a las costas de los recursos en materia de impuestos ante los Tribunales. No es deseable, dice, alentar a la gente a litigar innecesariamente deduciéndole de sus impuestos los gastos de hacerlo.

Es diferente el caso de las apelaciones que se sustancian ante los Comisarios generales y especiales: Estas no suelen ser ni largas ni costosas. A las dos sugerencias hechas de que se dedujeran estos costes y de que se dedujeran en el caso de una apelación triunfante, la Comisión responde, empero, que no: El problema de determinar y certificar esas costas sería complicado.

#### XXXI".—ADMINISTRACIÓN

A. *Sistema general* (282).—El modo de administración de los impuestos constituye una parte importante de la encuesta llevada a cabo por la Comisión. Esta empieza por examinar la situación y poderes que la Constitución da a las diversas personas y Organismos que toman parte en la determinación de los impuestos. Para después estudiar diversas sugerencias hechas con respecto a aquélla.

El desarrollo del impuesto sobre la renta ha significado un proceso lento, pero continuo, de desviación del sistema de administración, que en su origen era predominantemente local. Actualmente el sistema es, en esquema, el siguiente: 1) El examen de las declaraciones y cuentas para determinar la cuantía de la obligación tributaria concierne a los inspectores de impuestos. 2) La liquidación de los impuestos se hace por los Comisarios generales del impuesto sobre la renta. 3) Los Comisarios generales y Comisarios especiales tienen también facultades jurisdiccionales: Resuelven de-

---

(282) *Final Report* ..., parágrafos 938 a 978, págs. 280 a 292.

terminados recursos relativos a la cuantía de la obligación tributaria. 4) La recaudación del impuesto se lleva a cabo por el personal del Departamento de Ingresos Interiores (Inland Revenue). En lo que se refiere al sobreimpuesto, la evaluación de la obligación tributaria se hace por el Departamento de Ingresos Interiores, actuando en nombre de los Comisarios especiales: Estos hacen las liquidaciones impositivas y tienen también facultades jurisdiccionales. De hecho, estas facultades jurisdiccionales son más bien nominales.

A) *Liquidaciones de impuestos* ("Assessments").—La principal recomendación con respecto a éstas es que deben dejar de hacerse por los Comisarios locales o especiales y deberían hacerse por los empleados del Departamento de Ingresos Interiores. Esto es compatible con una centralización en lo que se refiere al sobreimpuesto. Pero, en general, la reducción a términos locales no es útil. Debe mantenerse en toda su pureza el principio de que los Comisarios deben dedicarse a resolver las apelaciones. Y debe cuidarse especialmente del secreto fiscal en el Departamento de Ingresos Interiores.

B) *Recursos.*

a) *Funciones de los Comisarios generales y especiales.*—Estos deben ser considerados como un Tribunal dependiente y nada más —dice la Comisión—. Para ello deberá liberárseles de las funciones ejecutivas que ahora desempeñan y, asimismo, convertir en situación de derecho lo que ya ocurre en la práctica: Que los miembros de la Junta, que son de oficio Comisarios especiales, no toman parte en el trabajo de los demás comisarios.

b) *Junta de árbitros.*—Los asuntos confiados a esta Junta (que nació para resolver el problema del impuesto sobre beneficios extraordinarios en la primera guerra mundial) son muy pocos. La Comisión recomienda que en vez de los dos recursos hoy existentes se dé opción a recurrir ante la Junta de árbitros o ante los Comisarios especiales.

c) *Comisarios y empleados de éstos: Condiciones y modo de nombramiento.*—Desde la Ley del Impuesto sobre la Renta de Pitt de 1799 se ha exigido a los Comisarios la posesión de una pro-

piedad o renta superiores a una determinada cuantía que se fija: La abolición de lo cual se recomienda por la Comisión. Esta aconseja que el nombramiento y cese de aquéllos se haga por el Ministro de Hacienda (excepto en Escocia, que tiene su modo propio de nombrar).

Los Comisarios generales se eligen entre abogados o miembros del Departamento de Ingresos Interiores; al ser nombrados se convierten en funcionarios. La Comisión recomienda que se mantenga este procedimiento.

Cada Corporación de Comisarios generales puede nombrar un empleado a su servicio; la Comisión no ve inconveniente en que este empleado se elija entre los inspectores retirados.

d) *Procedimiento de los recursos*.—La Comisión recomienda que se deroguen las normas legales que exigen, para poder recurrir ante el Tribunal Supremo, que se haga constar *inmediatamente* la disconformidad con la decisión de los Comisarios; recomienda también que determinadas reclamaciones que no se sustanciaban en juicio oral se sustancien oralmente, reformando la ley a este propósito. Respecto a la propuesta de que se publique una colección jurisprudencial con decisiones de los Comisarios especiales, la Comisión se muestra contraria: La propuesta, dice, se basa en un “inmoderado gusto por el precedente” y contribuiría a hacer más largos los juicios orales.

C) La Junta sugirió que muchas materias menores de procedimientos se resolvieran por medio de normas legales delegadas: La Comisión, en cuanto que ésto haría más flexible el sistema, lo recomienda.

#### B. *Otros aspectos de la administración de los impuestos* (283).

A) *Relaciones públicas*.—Se incluyen en éstas no sólo las medidas específicas adoptadas para informar a determinados sectores de contribuyentes sobre los efectos de alguna parte de la legislación fiscal, sino también las gestiones llevadas a cabo para ayudar a aquellos a comprender a qué descuentos y bonificaciones legales tienen derecho y cómo pueden obtenerlos. El Departamento de Ingresos Interiores se ha preocupado de concederles esta ayuda, aunque

---

(283) *Final Report* ..., parágrafos 977 a 1.014, págs. 292 a 303.

la responsabilidad fiscal recae, naturalmente, sobre los contribuyentes. Como hay otros contribuyentes que no recurren a las oficinas de este Departamento, se recomienda por la Comisión que el mismo continúe y aún extienda la publicación de normas prácticas y folletos, que deben estar adaptados a la mentalidad del contribuyente y no omitir detalle. Se ha dicho que en algunos casos se toma posición por estas publicaciones en asuntos que aún no han sido objeto de decisión jurisprudencial: Lo que se presenta como una especie de usurpación de funciones. La Comisión rechaza, naturalmente, esta crítica.

B) *Recaudación directa*.—Se ha dicho que existe una falta de coordinación entre los recaudadores y las oficinas del impuesto, hasta el punto de que pagos pendientes de la resolución de una reclamación o apelación son exigidos por aquéllos. La Junta informó a la Comisión de que ello se ha debido a las condiciones de personal de la inmediata posguerra y que no continuarán estos defectos.

C) *Recaudación por deducciones en la fuente*.—Se ha recibido por la Junta buen número de sugerencias con relación a este sistema. La deducción en la fuente es, en esencia, un instrumento administrativo, puesto que no se intenta que sus reglas introduzcan ningún cambio en la cuantía de los impuestos que debe soportar cada contribuyente. Sus fines son dos: 1) Asegurar la recaudación de los ingresos del Estado, utilizando a los contribuyentes como recaudadores de otros contribuyentes; y 2) Reducir los costes de administración. Existe tendencia a considerar la deducción en la fuente como constitutiva, en sí misma, de un progreso. Desde el primer punto de vista —seguridad— ésto es cierto, pero no puede generalizarse con carácter absoluto. Desde el punto de vista de la cuestión administrativa hay que decir que la deducción en la fuente no es un procedimiento completamente automático, puesto que supone un primer pago provisional al tipo normal y un ulterior pago, pero, frecuentemente, el tipo efectivo coincide con el normal.

a) *Sugerencias de extensión o restricción*.—Algunos de los testigos llamados por la Comisión sugirieron que la deducción en la fuente dejara de aplicarse a los intereses pagaderos por el tenedor de una póliza a una compañía de seguros y otros que se extendiera a los intereses pagados a un banco por los créditos que éste

concede. La Comisión rechaza ambas propuestas, como, asimismo, la de que determinados pagos de comisiones sean incluidos en el sistema y también la de que se permita la deducción por los patronos del sobreimpuesto a pagar por los empleados.

b) *Privilegio de la Corona*.—Cuando se hace un pago, del que normalmente se detraerían impuestos a un Departamento del Gobierno u otra entidad exenta de impuestos en virtud del privilegio de la Corona, surge el problema de cómo aplicar las reglas fiscales. En la práctica el Departamento de Ingresos Interiores concede una bonificación a título de compensación. Pero suele transcurrir un gran lapso de tiempo hasta que se obtiene. La Comisión recomienda, para evitar estos inconvenientes, que se dé carácter general a la regla que autoriza la deducción del impuesto por Tarifa A contra los Departamentos del Gobierno y otros Organismos que disfruten del privilegio de la Corona.

c) *Certificados de detracción*.—La ley exige que los certificados de dividendos de una compañía estén acompañados de una declaración que detalle las detracciones impositivas hechas, mientras que no existe esa obligación para las demás personas que detraen análogamente impuestos al hacer un pago. La Comisión recomienda que se obligue al que hace un pago a dar un certificado al que lo reciba, si éste se lo exige.

d) *Omisión de la detracción*.—Si a consecuencia de una equivocación el que paga lo hace sin deducir los oportunos impuestos, existe jurisprudencia que considera como irrecuperable la suma pagada en exceso a consecuencia de un error de derecho. La Comisión entiende que en estos casos debe darse el derecho, plenamente legal, de recuperar esa suma.

e) *El P. A. Y. E. y las remuneraciones diferidas*.—Otro problema surge cuando una parte de la remuneración anual del empleado no es pagadera hasta el año siguiente (cuando, por ejemplo, consiste en una gratificación además del sueldo). Las sugerencias de que se resuelva a través de una operación separada y distinta del descuento ordinario de impuestos, son rechazadas por la Comisión. La Junta tiene en estudio la manera de aclarar a los empleados los efectos de esta situación y, por otra parte, un procedimiento especial desde 1952 ha obviado algunos de los inconvenientes de aqué-

lla. Por lo tanto, la Junta no hace en este caso recomendación alguna.

a) *Recursos contra liquidación de impuestos.*—El plazo para que el contribuyente los presente es de veintiún días, en el caso del impuesto sobre la renta; veintiocho, en el del sobreimpuesto, y treinta, en el del impuesto sobre los beneficios. La Comisión recomienda la adopción de un período uniforme de treinta días para todos los impuestos.

b) *Peticiones de reducción.*—La Junta proporcionará a la Comisión una larga lista de los plazos más largos concedidos por la legislación fiscal. Pretende que seis años es el período predominante y que se considera justo; la Comisión piensa que hay tres clases de peticiones en las que puede concederse un plazo menor: 1) Aquellas en que se permite elegir entre dos métodos alternativos de reducción. Si no, estaría pendiente de solución, durante años, la liquidación del impuesto. 2) Aquellos casos en que es improbable que la prueba en que ha de basarse el impuesto esté a disposición del peticionario durante tanto tiempo: bonificación por casa vacía, por ejemplo. 3) Los casos en que un período largo da oportunidad para abusar. La Comisión propone que se adopten dos únicos plazos: Seis años y dos años, aplicándose este último a los casos antes mencionados.

c) *Información general.*—La Comisión distingue ésta —dentro del trabajo de Departamento de Ingresos Interiores— de la más limitada, que consiste en averiguar las evasiones fiscales, etc. La general trata de proporcionar datos estadísticos y consejos a la política económica. Su extensión —hoy es escasa— importa mucho si se quieren conocer los efectos de la política económica sobre la vida social o la industria del país.

## VI.—PARTE VI

### XXXII".—ELISIÓN DEL IMPUESTO

A. *Consideraciones generales (284).*—La Comisión admite la distinción entre: a) *La evasión fiscal:* Aquellas actividades responsables de que una persona no pague los impuestos que la legisla-

---

(284) *Final Report* ..., parágrafos 1.015 a 1.034, págs. 304 a 314.

ción vigente impone a su renta, y b) *Elisión fiscal*: Un acto por el cual una persona arregla sus negocios de tal modo que queda obligado a pagar menos impuestos de los que habría pagado de no haber hecho ese arreglo. Este último es un problema común a todos los sistemas fiscales y que cada uno resuelve a su manera. Su tratamiento en el Reino Unido sería menos difícil si pudiera establecerse el principio de que ninguna persona puede alterar la estructura de su negocio de modo que reduzca su obligación tributaria, pero este principio es demasiado amplio para ser mantenido y además no parece equitativo. De hecho, la doctrina que prevalece es la contraria. En un discurso en la Cámara de los Lores el duque de Westminster afirmaba que "todo hombre tiene derecho, si puede hacerlo, a ordenar sus negocios de modo que los impuestos atribuidos a ellos por las leyes respectivas sean menores de lo que serían en otro caso". Principio que no debe ser entendido de forma que abarque más de lo que dice.

A) *Rentas individuales*.—La clase de *elisión impositiva* contra la que debería protegerse el sistema fiscal puede ser definida fácilmente por referencia al fin último del sistema en sí: El de gravar a cada persona por su verdadera renta y recaudar adecuadamente su parte de impuestos. Las complicaciones surgen cuando una persona transfiere parte de su renta a una corporación o cuando se desposee de una renta en favor de otra, pero asegurándose de que esa renta sigue estando a sus órdenes. En suma, en aquellas situaciones en que una persona sin ser el titular legal de la renta tiene la facultad de disfrutarla o de controlar el destino de la misma en su propio interés. ¿Qué medidas han de tomarse? La elección está entre la promulgación de una disposición general que anule las transacciones de esa clase y la promulgación de disposiciones específicas para cada clase de transacción. La legislación del Reino Unido ha seguido el segundo camino: Durante los últimos 30 años ha surgido enorme cantidad de disposiciones destinadas a reprimir las transacciones de ese tipo, legislación que se puede clasificar en tres grupos: 1) Una serie de disposiciones legales entre 1922 y 1938, estableciendo las condiciones bajo las cuales una persona puede, efectivamente, despojarse de parte de su renta en favor de terceros, a condición que se haga por un período superior a seis años y con carácter irrevocable. 2) Entre 1922 y 1939 se promulgó otra



serie de normas destinadas a reprimir la argucias empleadas actualizando la estructura de la compañía de responsabilidad limitada para conceder a una persona el control o disfrute de una renta sin tener su propiedad formal. 3) En las leyes de Hacienda de 1939 y 1938 se establecieron disposiciones para contrarrestar la pérdida de ingresos fiscales que resultaba de los planes por los que una persona residente en el país transfería propiedades a una compañía extranjera, de modo que su renta se convirtiera en la de una persona residente en el exterior, mientras que el equivalente de la renta se le transfería al mismo o a una persona de su familia: Lo que dichas leyes consideran como equivalente a la renta de este inviduo a efectos impositivos. Hay además una compleja legislación que abarca buen número de disposiciones cautelares y otras encaminadas a contrarrestar nuevas argucias y trucos inventados por los contribuyentes. La situación legislativa peca de complicada y oscura.

La Comisión se pregunta si no sería preferible dar una definición general que diferenciara las transacciones a las que no se ha de permitir tener efectos a efectos del impuesto, de las lícitas desde el punto de vista de éste. La ley de Hacienda de 1915 intentaba hacerlo en un caso determinado, hablando de transacciones "ficticias" o "artificiales". Y algo análogo hacen Canadá, Holanda y, en general, la mayor parte de los países: Una declaración de principio relativa a la elisión fiscal, dejando la aplicación de ese principio y la atribución del gravamen a un Tribunal especial, con apelación generalmente a un Tribunal ordinario. El Reino Unido parece ser el único el enfrentarse con este problema por medio de disposiciones particulares.

Ambos sistemas tienen ventajas y desventajas. Entre las virtudes del británico está la de que mantiene la concepción de que los impuestos se establecen tan sólo por la autoridad del Parlamento. Y la Junta piensa que la situación obtenida es satisfactoria: La legislación existente cubre la mayor parte de los casos posibles de elisión fiscal. En lo que coincide la Comisión, que se pronuncia contra la adopción de una disposición de carácter general. Sus recomendaciones a este respecto son: 1) Que no se abandone el actual sistema: El hacerlo no causaría sino confusión. 2) Que se añadan a la legislación actual nuevas disposiciones contra determinadas argucias es-

pecíficas: El principio rector debe ser el de que la forma legal que recubre una determinada situación no debe servir para evitar que una persona que tiene la facultad de disfrutar de los beneficios de una renta o de disponer de ella en su propio interés esté obligada a tributar por ella. 3) Que no se confunda la legislación sobre elusión fiscal con la legislación, también especial, que determina lo que ha de considerarse como renta a efectos impositivos: Aquella supone la existencia de renta y tiene por objeto el garantizar que una determinada persona tributa por ella porque es su propietario real, mientras que ésta determina la existencia de renta en poder de una persona. 4) La Comisión reconoce que gran parte de la legislación sobre la materia está redactada de modo tan oscuro que puede resultar incluso ininteligible (cita a este respecto 20 artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1952 que, efectivamente, lo son). 5) Por último, la Comisión recomienda que en el próximo año se haga una experta revisión del entero cuerpo de la legislación relativa a elusión impositiva con el fin de: a) Investigar si la legislación promulgada es excesivamente amplia, y b) Recomendar las modificaciones a introducir en ella. Lo que se encomendaría a una Comisión compuesta de funcionarios del Parlamento y de la Junta, de juristas y de contables.

B) *Beneficios de las sociedades.*—Los problemas de la elusión fiscal con respecto al impuesto sobre los beneficios son de diferente carácter de los que presentaban los individuos. Los criterios empleados para éstos no son utilizables en el caso de las sociedades. Si éstas fueran gravadas, uniformemente, sin exenciones, distinciones ni variación del tipo impositivo, no surgiría el problema. Este aparece a través de unas transacciones destinadas a aprovecharse de determinadas disposiciones especiales, escapando de ese modo al impuesto o reduciendo la cuantía del mismo. Tres disposiciones invitan especialmente a ello: 1) La que exime de impuesto los beneficios inferiores a 2.000 libras anuales y reduce los aplicables a los beneficios inferiores a 12.000 libras: Lo que incita a dividir el negocio entre varias empresas todas con pequeños beneficios. 2) La sociedad bajo el control de accionistas que son al mismo tiempo sus directores, está limitada en cuanto a la cuantía de los sueldos de éstos, que pueden descontarse como gastos de los beneficios de aquélla; mientras que la retribución de

un director "totalmente dedicado a la empresa" se descuenta sin sujeción a límite; lo que también incita a nombrar "directores" entre los miembros de las propias familias. 3) Las disposiciones que gravan con un tipo más elevado los beneficios distribuidos que los no distribuidos; cuya derogación ya se ha recomendado por la Comisión. En cuanto a los puntos 1) y 2), el artículo 32 de la Ley de Hacienda de 1951 se refiere a ellos. Su objeto es oponerse a toda transacción cuyo fin principal sea evitar o reducir la obligación de tributar, como asimismo permitir que la Junta ajuste los impuestos para evitar ese propósito; el párrafo tercero de este artículo establece la regla de que debe considerarse que ése ha sido el fin principal de una transacción si ésta era de una de las tres clases que detalla o el principal beneficio que puede esperarse durante los años venideros, es el de evitar o reducir la obligación tributaria. La Comisión se plantea dos problemas: a) Si dada la forma y estructura del impuesto sobre los beneficios es deseable mantener esta disposición. Concluye que no, si se adoptan sus recomendaciones suprimiendo el tipo impositivo especial para los beneficios distribuidos y los relativos a la exención o reducción. En otro caso deberá mantenerse lo referente a las compañías controladas por sus directores. b) ¿Es atacable el artículo 32 dada la forma actual de ese impuesto? La Comisión piensa que no; tanto más cuanto que una disposición del mismo autoriza a la Junta para no aplicarla en los casos en que esté convencida de la buena fe de los que llevan a cabo la transacción.

B. *Disposiciones legislativas especiales* (285).—a) Sociedades en que existe control sin propiedad ("Close Corporations"). La legislación relativa a este tipo de compañías está contenida en la *Ley del Impuesto sobre la Renta de 1952* (capítulo III de la parte IX). Si una de estas sociedades no ha distribuido una parte razonable de su renta entre sus miembros, se ordena que se considere el total de su renta como constituyendo renta de sus miembros a efectos del sobreimpuesto. Considerar como distribuido el total de los beneficios es una especie de penalidad, dice la Junta. La que recomienda que en el futuro la cuantía que se considera

---

(285) *Final Report* ..., párrafos 1.035 a 1.047, págs. 314 a 318.

como si hubiera sido distribuída sea solamente aquella que los Comisarios especiales o el Tribunal al que se apele opinen que hubiera sido razonable distribuir.

Se ha dicho que esa distinción trata del mismo modo a las compañías cuya renta deriva de la propiedad de un terreno que a aquellas cuya renta proviene del comercio. Lo que es injusto para las primeras, a las que —se dice— deberían permitírseles acumular reservas a expensas de sus rentas sin gravar éstas con el sobreimpuesto. La Comisión opina que, puesto que estas compañías tienen bonificaciones especiales, no va contra la equidad el trato que reciben en este caso concreto.

b) La legislación sobre las compañías en que existe control sin propiedad tiene rasgos especiales cuando se refiere a las “compañías de inversión”: y dentro de éstas a las “compañías territoriales” (“estate companies”); la renta procedente de la tierra se separa del resto de su renta. Este se divide entre los miembros de la compañía a efectos de liquidación fiscal; aquélla se considera análoga a la renta del comercio. Lo que se dice que es injusto para estas compañías. La Comisión rechaza esta crítica y afirma que no pueden quejarse; por otra parte, esas compañías disfrutaban de bonificaciones especiales.

B) *Trasferencias de rentas a personas en el extranjero.*—Respecto al artículo 412 de la Ley de 1952 se ha afirmado ante la Comisión que: 1) Que sólo debía afectar a la persona que hace la transferencia (así se dijo en el Parlamento), pero que luego se ha extendido. La Comisión se muestra partidaria de esta extensión. 2) Que una persona puede encontrarse gravada por el total de la renta de la persona o entidad extranjera a la que ha hecho una transferencia, aunque ésta sea sólo una parte de aquélla. Cuestión exclusivamente legal que ha de reservarse —dice la Comisión— a los Tribunales.

C) *Administración de dominios.*—Ha habido quejas con respecto a aquella parte de la Ley de 1952 que considera la renta procedente del patrimonio de una persona fallecida, administrada por un legatario o beneficiario, como renta de éste. La Comisión es partidaria de que se solucione esta situación, y de acuerdo con una sugerencia recibida, recomienda que se deduzca de la renta

el patrimonio adquirido al computar la renta que ha de ser gravada con el sobreimpuesto.

D) *Emigración de compañías.*—La Comisión recibió protestas contra el artículo 468 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1952, que consideraba ilegal que una compañía residente en el Reino Unido adquiriera residencia en el extranjero o transfiriera parte de su negocio a no residentes británicos. Esto —dice la Comisión— no es una cuestión de elisión impositiva. Y, además, se trata de una disposición de emergencia cuya derogación recomienda tan pronto como las circunstancias lo permitan.

## VII'.—PARTE VII

### XXXIII".—EVASIÓN FISCAL

A. *Introducción* (286).—No es éste un tema que pueda discutirse en un sólo capítulo. Por ello sólo se abordan aquí ciertos aspectos de la administración de los impuestos, relacionados especialmente con la atribución y recaudación, que tienen interés para la prevención de la evasión fiscal. Para prevenir ésta es preciso estar seguro de que los impuestos de cada contribuyente están: a) Correctamente liquidados; y b) Correctamente pagados. Lo que significa no sólo la imposición de penalidades, sino también la adopción de medidas que hagan más precisa la liquidación de los impuestos.

#### B. *Registros, Cuentas y Pagos* (287).

A) *Registros.*—Toda persona está obligada a notificar a las autoridades que es el receptor de una renta sujeta a impuestos. También lo está a declarar su renta si recibe una notificación ordenándole que lo haga. Ahí terminan sus obligaciones. Esa persona no está obligada a probar la cifra que declara por medio de registros, archivos o documentos. La Comisión recomienda que toda persona que lleva a cabo un negocio, profesión u oficio, deba ser

---

(286) *Final Report* ..., parágrafos 1.048 a 1.050, pág. 319.

(287) *Final Report* ..., parágrafos 1.051 a 1.060, págs. 319 a 323.

obligada en forma legal a llevar un registro de sus transacciones. Las razones de esta recomendación son: 1) Que muchos pequeños comerciantes no hacen la declaración exacta que correspondería a sus verdaderos beneficios, unas veces porque omiten parte de sus ingresos, otras porque dejan de contabilizar todos sus "stocks". 2) Del millón y medio de liquidaciones de impuestos, según los casos I y II de la tarifa D, casi la mitad lo son de sumas inferiores a 500 libras. 3) Existe la práctica de hacer una liquidación de impuestos por estimación a los comerciantes que no hacen declaración alguna a la Hacienda con el fin de que al recurrir contra ella tengan que declarar sus verdaderos ingresos. Lo que no es una suficiente garantía para aquella, dado el carácter incierto de esta estimación. 4) No es cierto —dice la Comisión— que en nuestros días resulte opresivo para el comerciante individual el hecho de llevar un registro de sus operaciones. 5) En los demás países se hace así. Esta obligación puede hacerse efectiva de una de estas tres maneras: a) En forma de obligación general, dejando a la Junta la potestad de decidir cómo y cuándo aplicarla; lo que la Junta rechaza. b) Concediendo a los Inspectores locales la facultad de dispensar, a instancia del interesado, de esta obligación en los casos en que resulte opresiva. c) Obligar solamente a las personas a las que el Inspector le notifique que deben hacerlo. La Comisión se inclina por la segunda solución: obligación general dispensable por el Inspector.

B) *Cuentas*.—La Comisión no piensa que debe exigirse a todos los comerciantes la presentación de cuentas para justificar las declaraciones hechas a la Hacienda. De hecho, la mayor parte de ellos las presentan ahorrándose tiempo y ahorrándoselo a la Administración; y las sociedades de responsabilidad limitada están obligadas a presentarlas. Pero obligar con carácter general es otra cosa. Supone tener las cuentas preparadas, lo que requiere una labor contable que la mayor parte hará, pero que sería excesivo obligarles a hacer. Además dos cuestiones: 1) Así como las declaraciones falsas están sujetas a una multa, no ocurre lo mismo con las cuentas, que no son en sí mismas declaraciones a la Hacienda. La Comisión recomienda que se termine con esta sutil distinción sujetando la presentación de cuentas falsas a análogas penalidades. 2) La verificación de las cuentas depende de la exactitud de los libros

y registros de los que se han sacado. Recogiendo una sugestión que se le hizo, la Comisión piensa que, sin obligar a los comerciantes a certificar que dicen la verdad, sí debería obligárseles a firmar una declaración que diga que todos sus ingresos monetarios han sido registrados en sus libros y que todos sus "stocks" están incluidos en la cifra de "stocks".

C) *Declaración de la renta de la mujer.*—Bajo la presente legislación el marido tiene que hacer y firmar la declaración de renta de su mujer y de sí mismo, pero no posee ningún medio legal de conocer exactamente la cuantía de la renta de aquélla. La Comisión propone que por razones de equidad la mujer firme esa declaración.

C. *Facultades legales a los fines de la atribución del impuesto (288).*

A) *Exhibición de documentos.*—Si un contribuyente deja de declarar o hace una declaración que el Inspector considere inadecuada, éste invita a los Comisarios a hacer una liquidación por estimación con el fin de que aquél tribute de acuerdo con su verdadera capacidad de pago. Esto requiere que las autoridades tengan facultades para: a) Juzgar si esa es o no adecuada. b) Llegar a una cifra por estimación de la cuantía de la renta. Lo primero es cuestión de organización de la liquidación e información. En cuanto a lo segundo, los Comisarios generales y especiales tienen potestad legal para exigir la exhibición de libros, documentos y cuentas en los casos de recursos del contribuyente, mientras que la potestad legal que disfruta la Junta desde 1942, está limitada a los libros, etc., de las Empresas. La Comisión recomienda: 1) Que los documentos privados del contribuyente estén sujetos también a exhibición. 2) Que lo estén asimismo los de su mujer. 3) Que en el caso de una compañía de responsabilidad limitada el deber de exhibición alcance personalmente a sus directores, aunque sólo respecto de los papeles referentes a los negocios de la Compañía. 4) El poder de dar esas órdenes debe estar reservado a la Junta, sin que pueda delegarse en los Inspectores. Rechaza, en cambio, la Comisión las sugerencias de que se autorice

a los Inspectores a visitar las oficinas comerciales inspeccionando sus documentos y de que se pueda exigir información de terceros.

B) *Declaración de pagos*.—Las autoridades fiscales tienen potestad para exigir de un tercero información en cuanto a los pagos hechos a otra persona. Especialmente los patronos deben entregar a los Inspectores relación de los nombres y residencia de sus empleados y los pagos hechos a los mismos. Escapan, en cambio, de esta potestad los pagos hechos a actores y artistas de variedades, y la B. B. C. se ha negado constantemente a comunicar lo que paga a las personas cuyo servicio utiliza. La Comisión recomienda que se establezca una disposición sujetando estos casos a la regla general.

D. *Penas* (289).—El Derecho vigente impone numerosas penas monetarias o de otra clase a consecuencia de infracciones de la Ley en materia fiscal. Aquéllas pueden llegar en algunos casos—como en las solicitudes fraudulentas o las declaraciones falsas hechas a la Hacienda—a la pena de prisión. Esas penas pueden imponerse por muy diversas autoridades: Comisarios adicionales, Comisarios generales, Comisarios especiales, Tribunal Supremo de Justicia.

Se ha sugerido que se simplifique esta disposición de autoridades, afirmando que el actual sistema de penas es caótico. La Junta no opina lo mismo, y dice que el sistema funciona satisfactoriamente. La Comisión, por su parte, hace las siguientes recomendaciones: 1) Debe legislarse a fin de actualizar la cuestión de las penas, y eliminar de ellas toda confusión, dada la gravedad de la materia. Un Comité compuesto de juristas y miembros del Departamento de Ingresos Interiores podría llevar a cabo esta tarea. 2) No está mal la actual distribución de autoridades en materia penal. Hay delitos fiscales de poca gravedad, con respecto a los cuales no cabe discusión sobre los hechos; éstos deben reservarse a los Tribunales ordinarios en materia fiscal; aquellos más graves en que se discute sobre hechos deben reservarse a otros Tribunales. 3) El Tesoro, que comparte con la Junta la potestad de indultar de parte de esas penas, debe ser privado de esa facultad. 4) Debe distinguirse entre delitos que suponen fraude y los que no lo suponen, llevando parte de aquéllos a la jurisdic-



ción penal. 5) Debe dejar de distinguirse entre penas en el sentido legal y tributos penales (*penal duties*): éstas son penas también, y debe racionalizarse la cuantía de unas y otras. 6) Si se suprimen las facultades de liquidación impositiva a los Comisarios generales y especiales debe también suprimírseles la potestad penal en relación con éstas.

Otras dos cuestiones que estudia la Comisión son: 1) La del contribuyente que fallece habiendo realizado en vida algún hecho susceptible de castigo por razones tributarias. La pena puede ser cobrada de su patrimonio en Inglaterra y Gales, pero no en Escocia ni Norte de Irlanda. La Comisión recomienda que se unifique la legislación de estas dos últimas partes del Reino Unido con la de las dos anteriores.

2) Si un contribuyente muere sin haber recibido todas sus liquidaciones de impuestos, éstas se pueden hacer sobre su patrimonio antes del final del tercer año fiscal posterior a su muerte, pero sólo con respecto a los seis últimos años, contados a partir de la fecha de la liquidación. Lo que la Comisión recomienda que se modifique de modo que se cobre por los seis años anteriores a la muerte y no a la fecha de la liquidación.

E. *Personal* (290). El instrumento mejor para reducir la elisión fiscal es una cantidad adecuada de personas bien entrenadas. Durante los años de guerra se anduvo escaso de ellas. Pero las cosas han mejorado mucho en los últimos años. El personal clave está constituido evidentemente por los inspectores; en general cuesta unos cinco años el preparar debidamente a un inspector. Los últimos ingresos de inspectores han sido de 30, 47 y 154 respectivamente en los años 1950, 1951 y 1952. Las bajas durante los mismos años han sido de 3, 4 y 17. La Comisión espera que haya suficientes inspectores para 1956-57. El trabajo de éstos ha aumentado: De 2.838 casos de retraso, presentados en 1950-51, se llega a 18.144 en 1953-54; en cuanto a los inspectores de carácter local se pasa para los mismos años de 1.654 casos a 133.757. Los ingresos obtenidos para la Hacienda a través de éstos pasan de 16 millones y medio de libras (1952-53) a más de 25 millones (1953-54).

---

(290) *Final Report* ..., parágrafos 1.072 a 1.075, págs. 328 a 329.

## VIII.—PARTE VIII

## XXXIV". CODIFICACIÓN (291)

La Comisión de 1920 recomendó que se preparara una disposición legal que reuniera la materia fiscal en un solo Código. En 1927 se nombró un Comité para preparar esa Ley, el cual en 1936 emitió su informe favorable a la disposición codificadora y comprensiva de ésta. Esta disposición nunca fué presentada al Parlamento y dadas las modificaciones que ha sufrido el derecho fiscal inglés en los últimos años resultaría hoy anticuada.

El derecho estatutario entonces existente fué consolidado por la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1952. Esta no era una codificación, sino que reproduce la legislación "refundiéndola" sin enmiendas ni simplificación; por lo que estaba muy lejos de cumplir las esperanzas de la Comisión de 1920. La queja de muchos de los testigos interrogados por la Comisión es la de que el derecho relativo al impuesto sobre la renta sigue siendo voluminoso, complicado y oscuro. La Comisión opina que debe hacerse un esfuerzo para obtener mayor simplicidad, por lo menos en la estructura y en la redacción. Visto lo ocurrido en el pasado, la Comisión es escéptica en cuanto a las esperanzas de llevar a efecto un texto codificado y no quiere hacer una recomendación que tenga pocas probabilidades de ser adoptada. Analizando las condiciones del problema se enfrenta en primer lugar con el volumen masivo de la legislación en cuestión. La Ley refundida de 1952 contiene 532 artículos y 25 tarifas y la jurisprudencia sobre la materia está recogida en no menos de 34 volúmenes. Sin embargo, esto no tiene tan gran importancia—dice la Comisión—porque unas nuevas leyes quitarían mucho de lo que sobra. Sin embargo, el hecho de la enorme variedad y complicación de la estructura industrial británica obligaría siempre a que la ley que tuviera que gravarla fuera asimismo complicada y detallista. Por otra parte, el elevado tipo impositivo tiene la consecuencia de que al intentar mitigarlo por medio de deducciones y distinciones, la ley se complica necesariamente; como asimismo al intentar evitar la elisión tributaria originada por esa fuerte pre-

---

(291) *Final Report* ..., parágrafos 1.076 a 1.089, págs. 330 a 333.

sión fiscal. Las disposiciones que tratan de evitar la elisión figuran—dice la Comisión—“entre los trozos menos inteligibles de la prosa inglesa”. El alto tipo impositivo conduce también a una abundancia de pleitos que, al resolverse, originan sutiles distinciones jurídicas que complican aún más la cuestión; bien que sin ellas la ley no habría sido debidamente interpretada.

Antes de hacer recomendaciones la Comisión se plantea dos problemas, el de la complicación de la concepción y estructura legal y el de su redacción. En cuanto a lo primero la pregunta es ésta: Esas leyes, que nunca podrán ser sencillas, ¿pueden hacerse más sencillas de lo que son hoy día? La Comisión desearía que así fuese, pero confiesa haber fracasado algunas veces al intentarlo. Uno de los obstáculos es que la tendencia del Parlamento y del Departamento de Ingresos Interiores es la contraria: la de introducir distinciones cada vez más complicadas. En cuanto al problema de expresión la Comisión resume sus estudios sobre la materia diciendo que: 1) No está convencida de que una codificación completa del derecho referente al impuesto sobre la renta sea favorable ni de que, de serlo, merezca el trabajo que costaría. 2) Considera que lo mejor sería codificar algunas ramas separadas de este derecho sin tratar de hacerlo dentro de una codificación general. 3) Las ventajas de la refundición son considerables: Evita la penosa búsqueda de leyes y leyes sucesivas: por lo que la Comisión recomienda que se lleve a cabo una refundición de esta legislación cada diez años a partir de 1962. 4) Esas refundiciones tienen el inconveniente de que los artículos cambian de numeración: Las personas acostumbradas a manejarlos se desorientan con los nuevos números: La Comisión recomienda que se elabore un sistema que permita incorporar nuevos textos legales sin alterar la numeración. 5) No sería posible—dice la Comisión—introducir mayor claridad y concisión en esta legislación. Es cierto que hay razones para que las leyes de impuesto sobre la renta sean difíciles y oscuras. A menudo sus concepciones son intentos de traducir en prosa fórmulas matemáticas, lo que le ha llevado a crear una jerga propia; por otra parte la legislación contra la elisión ha llevado a extremos de vaguedad de expresión, por una parte, mezclada—por contraste—con una extrema minuciosidad. La Comisión, empero, cree que pueden hacerse progresos en lo que a claridad se refiere; se

ha sugerido, de una parte, el uso de ejemplos en el texto legal y de otra la preferencia por las claras declaraciones de principio.

### XXXV". CONCLUSIÓN

#### A. *Resumen de las recomendaciones hechas* (292)

##### 3. (293) *Ahorros:*

1) La desgravación de la jubilación debe continuar y extenderse siguiendo las líneas recomendadas en los capítulos 4, 6 y 7 del informe del Segundo Comité Tucker, pero con sujeción a una restricción en la cuantía del beneficio global considerado libre de impuestos (parágrafos 71 y 75).

##### 4. *Ganancias del capital:*

2) A fin de procurar dar solidez a la imposición del gravamen sobre los beneficios de transacciones aisladas de naturaleza comercial, todos los recursos sobre esta materia deberán ser sustanciados por los Comisarios especiales (parágrafo 117).

##### 5. *Gastos.*

3) Debe declararse por Ley que la regla de la tarifa D que rige los gastos deducibles no implica el criterio propuesto por Lord Davey en el pleito Strong y Compañía Romsey Limitada contra Woodfield: Que el desembolso se haga "con propósito de obtener los beneficios" (parágrafo 128).

4) Debe enmendarse la regla de la tarifa E que rige los gastos deducibles para permitir la deducción de los gastos "en que se incurra razonablemente para el adecuado cumplimiento" de los deberes de la profesión u oficio (parágrafo 140).

##### 6. *Pactos.*

5) Los pactos hechos a los fines de fideicomisos discrecionales deben ser considerados sin efecto fiscal (parágrafo 157).

6) El autor de un pacto en favor de un hijo, nieto u otro

---

(292) *Final Report* ..., parágrafos 1.090, págs. 334 a 342. Más que resumirlas se traducen literal, o casi literalmente, estas conclusiones.

(293) Los números corresponden a los capítulos del Tercer Informe en que se hacen esas recomendaciones.

miembro de su familia debe ser obligado a exhibir cada año unas declaraciones hechas por sí mismo y por el beneficiario relativas a la ausencia de todo acuerdo o convenio para la devolución directa o indirecta de alguna parte del beneficio (parágrafo 161).

7. *Fundaciones benéficas y suscripciones benéficas.*

7) Debería promulgarse una definición más restrictiva de beneficencia a efectos fiscales (parágrafo 175).

8. *Rentas fluctuantes.*

8) Para mitigar la opresión que causa la imposición progresiva cuando las rentas aumentan con notable irregularidad, una baja en la renta total de un año para otro de, al menos, el 50 por 100, deberá dar derecho al que la recibe a una bonificación por prorrateo (parágrafo 203).

9) Por consiguiente, las disposiciones especiales para la derrama de determinados ingresos procedentes de la enajenación del derecho de autor, deberían ser derogadas (parágrafo 207).

9. *Beneficios en especie.*

10. *Gastos personales.*

10) La parte de la legislación especial promulgada en 1948 que regula el trato fiscal de los beneficios en especie y da reglas para reembolsar los gastos cuando se perciban por el director de una compañía o por un empleado con remuneración superior a las 2.000 libras debería ser modificada en la forma siguiente: a) La legislación debería aplicarse a aquella persona, sea director o empleado, con remuneración superior a las 2.000 libras, pero no a un director con remuneración inferior a esa cifra, a no ser que sea el director de una compañía controlada por la Dirección (parágrafos 218, 228); b) Los directores o empleados de las entidades benéficas o de las empresas no comerciales y los empleados de establecimientos educativos o autoridades locales, deberían dejar de ser excluidos (parágrafos 221, 228).

11) El director debe tener derecho a la misma exención que el empleado con respecto a la vivienda que, consuetudinaria o necesariamente, se le proporciona en la localidad del negocio y que

se le obliga a ocupar para el adecuado cumplimiento de sus deberes (parágrafo 219).

12) El Departamento de Ingresos Interiores debería abandonar su intento de tomar en consideración en la legislación especial los llamados "ahorros domésticos" (parágrafo 232).

13) Los descuentos especiales por costes adicionales de viajes ocasionados por las circunstancias bélicas, deberían terminar (parágrafo 237).

14) Cuando un contribuyente tiene dos o más empleos deben descontársele los gastos de viaje entre el lugar principal de su trabajo y cualquier otro sitio en que ejerza un empleo suplementario (parágrafo 241).

#### 11. *Compensación por pérdida de empleo.*

15) Los pagos en compensación de pérdida de empleo (que no sean pagos por daños físicos o por empeoramiento de la capacidad sufrida durante el servicio) deberían estar sujetos a impuesto (parágrafo 246). La responsabilidad tributaria deberá determinarse de acuerdo con una modificación de la fórmula propuesta por el Segundo Comité Tucker para los beneficios de retiro puramente graciabiles en forma de sumas globales, y la fórmula modificada debería también aplicarse a estos últimos beneficios (parágrafo 252).

#### 12. *Ingresos posteriores al cese.*

16) Los ingresos obtenidos con posterioridad al cese, que actualmente escapan al impuesto por el hecho de ser percibidos después que ha dejado de ejercerse un empleo o profesión, deberán ser objeto de impuesto, pero solamente cuando se lleven a cabo las recomendaciones 1) y 8) (parágrafo 262). El método de gravar estos ingresos deberá tener en cuenta los gastos de recaudación y las pérdidas no deducibles en el negocio o profesión (parágrafo 264).

17) El trato de los reintegros de carácter comercial, etc., deudas previamente consideradas como incobrables o dudosas, debería ser racionalizado a fin de garantizar el reintegro de los impuestos por cualquier exceso de deducción a consecuencia de esas deudas (parágrafo 265).

#### 14. *Rentas extranjeras de los individuos.*

18) Debe aprobarse una legislación que, en la medida en que

sea posible, codifique con ciertas modificaciones las normas actuales por las que se determina la residencia y la residencia ordinaria de una persona. En particular:

a) El hecho de mantener una vivienda en el Reino Unido debería cesar de ser de decisiva importancia para determinar la residencia.

b) El criterio de residencia en el caso del residente ordinario debería ser establecido sobre una base temporal precisa (parágrafos 293, 295).

19) El beneficio de la base de remesas para la renta procedente del exterior debe ser concedida a todo extranjero que, aunque domiciliado en el Reino Unido, no sea residente ordinario en el mismo (parágrafo 296).

20) Deberían adoptarse normas más claras y racionales para determinar si la renta de un empleo o trabajo procede de una fuente situada en el Reino Unido o de una "posesión extranjera".

a) Si todos los servicios se llevan a cabo en el extranjero, el empleo debe ser considerado como "posesión extranjera" (parágrafo 300).

b) Si los servicios se desempeñan totalmente en el Reino Unido, el empleo deberá ser considerado como una fuente de renta del Reino Unido (parágrafo 300).

c) Los servicios incidentales llevados a cabo en un país distinto de aquel en el que está destinado un empleado, deberán ser ignorados a estos fines, pero el empleo con servicios "mezclados" deberá ser prorrateado (parágrafos 300, 305).

Estas normas deberán sustituir a la que actualmente trata la Dirección de una compañía en el Reino Unido como una fuente británica de renta, incluso aunque los servicios se presten en el exterior, pero no afectarán a las normas especiales vigentes relativas a los funcionarios de la Corona (parágrafos 302, 307).

#### 15. *Depreciación y desgaste de activos.*

2) Deben concederse deducciones de capital por los edificios comerciales (parágrafo 382).

22) Los excedentes obtenidos de la venta de activos que se benefician de las deducciones de capital deberán estar sujetos a impuesto, excepto en el caso de los barcos construidos antes de

1946 y en el de las obras y edificios agrícolas (parágrafos 391, 393).

23) Los trabajos de explanación y perforación en conexión con una estructura o edificio industrial deberán beneficiarse de las deducciones anuales y de balance (parágrafo 400).

24) Los pagos recurrentes con fines comerciales por el alquiler o uso de un activo deberían ser deducibles al computar los beneficios del que paga y la renta imponible del que los recibe (parágrafo 404).

#### 17. *Sociedades mineras.*

25) Una deducción por agotamiento debería ser concedida por el coste de adquirir, después de un día fijado, derechos o pertenencias mineras en el Reino Unido. Aquella debería cubrir el coste de adquisición menos el valor residual de éstas al término de su utilización (parágrafo 445).

26) La deducción por agotamiento existente para los mineros extranjeros debería ser ajustada por medio de la supresión de la actual limitación con referencia al coste para el primer comprador británico (parágrafo 445).

27) Como recomendó el Primer Comité Tucker:

a) Cuando se agota una mina o concesión minera situada en el extranjero debería concederse una deducción de balance por el coste de los solares en que se edificaron las obras anejas a la misma y terrenos deportivos a su servicio (parágrafo 446).

b) Deberían concederse deducciones de capital por el coste de las oficinas en las minas situadas en el extranjero: Estas, y las actuales deducciones con respecto a las viviendas de los mineros, deberían ser calculadas por la fórmula "producción total" ("output") (parágrafo 447).

#### 18. *Stock y cómputo de beneficios.*

28) Puesto que no podría imponerse ningún método sencillo de evaluación del "stock" debería permitirse al comerciante adoptar cualquier método correcto que fuera adecuado para su negocio, con sujeción a garantías relativas al efecto del cambio de un método a otro (parágrafos 472, 473).

#### 19. *Reducción por pérdidas.*

29) La pérdida en la agricultura o en la explotación de una huerta no debería ser tomada en cuenta para ser deducida de la



renta general del contribuyente, a menos que las actividades que originaron la pérdida fueran llevadas a cabo de modo auténticamente comercial (parágrafo 494).

30) Las deducciones de capital y las de inversión no totalmente usadas deberían ser susceptibles de contraponerse a la renta de un año futuro (parágrafo 506).

31) Es deseable un cambio en el sistema de reparto de la renta de una sociedad de personas: Debe reconocerse como pérdida a un socio con déficit la cuantía total de éste, mientras que la cuantía total de cualquier superávit que obtenga otro socio debe ser considerada como renta imponible (parágrafo 510).

32) Las cargas de la sociedad personal que excedan de la renta de ésta deberán ser consideradas como exentas en la cuantía en que, después de repartidas entre los socios según sus participaciones, resultarían cubiertas por renta personal gravada (parágrafo 513).

33) Debe concederse una reducción legal por las pérdidas en los derechos de carácter deportivo dedicados a ser arrendados (parágrafo 517).

## 20. *Impuesto sobre los beneficios.*

34) Siendo necesario que los beneficios de las compañías continúen estando sujetos a una imposición que sea algo más que un mero intento de recaudar por anticipado el impuesto sobre la renta personal, debe cubrirse esta necesidad simplificando el impuesto sobre los beneficios existente, de modo que se convierta en un impuesto uniforme sobre los beneficios totales (parágrafo 553).

35) Cuando el impuesto sobre los beneficios sea modificado en esa forma, la exención y los descuentos para reducirlos deberán ser abandonados (parágrafo 557).

## 21. *Impuesto sobre los beneficios: Clases especiales de Corporaciones.*

36) En principio las empresas nacionalizadas deberían ser gravadas sobre la misma base que las demás sociedades (parágrafo 567).

37) Los beneficios y distribuciones de las empresas de utilidad

pública deberían tributar como los de otras entidades comerciales (parágrafo 569).

38) Con un impuesto proporcional sobre los beneficios, las sociedades industriales y benéficas deberían ser gravadas solamente por el saldo retenido de sus beneficios (parágrafo 573).

39) Sólo la parte retenida de los beneficios de las sociedades inmobiliarias debería ser gravada al tipo impositivo de los no distribuidos hasta tanto que se introduzca la forma proporcional del impuesto (parágrafo 577).

## 22. *Comercio mutual.*

40) Ningún excedente obtenido por una Corporación a consecuencia de sus operaciones comerciales debería estar exento de impuestos, según el caso primero de la Tarifa D, por el hecho de tratarse de una mutualidad (parágrafo 593).

## 23. *Peticiones de reducción de ciertas Corporaciones o empresas.*

41) La B. B. C. debería estar exenta de impuesto sobre la renta e impuesto sobre los beneficios en cuanto a los "beneficios comerciales" de sus principales actividades, pero debería estar sujeta a ambos impuestos con respecto a sus fuentes subsidiarias de renta (parágrafo 601).

## 24. *Beneficios en el extranjero.*

42) Debería establecerse un sistema que reconociera una categoría especial de sociedades de comercio con el exterior llamadas "Corporaciones de Comercio Exterior", cuyos beneficios estarían exentos de impuestos en tanto en cuanto permanecieran sin distribuir. Esta categoría estaría definida de modo que no excluyera el ejercicio de la administración central y control dentro del Reino Unido, pero por lo demás debería estar estrictamente limitada con respecto a cualesquiera actividades internas (parágrafo 689).

## 25. *Reducción por doble imposición.*

43) Debe ser mantenida la norma de que, a fin de ser tenido en cuenta para la reducción por doble imposición, un impuesto exterior debe corresponder a los impuestos británicos sobre la renta

o sobre los beneficios, pero deben ser abolidas las limitaciones que automáticamente excluyen de ser tomados en consideración, sea cual sea su naturaleza: a) los impuestos provinciales, cantonales, etc., en un territorio que no forme parte de la Comunidad Británica de Naciones, y b) los impuestos municipales (parágrafos 699, 701).

44) La reducción por "impuesto indirecto" (es decir, impuesto soportado por una compañía exterior sobre beneficios de los cuales se paga un dividendo), que ahora se concede en el caso de territorios de la Comunidad Británica de Naciones y —por acuerdo bilateral— de ciertos otros países, debería ser concedido por todos los impuestos de esa clase, probando los hechos en cuestión (parágrafo 708).

45) Cuando un accionista residente en el Reino Unido recibe un dividendo de una compañía residente en otro país debería serle concedida en general una reducción con respecto al gravamen impuesto en un tercer país sobre los beneficios o renta obtenida por la compañía en ese tercer país, lo mismo que se hace para el "impuesto indirecto", arriba mencionado (parágrafo 766).

## 26. *Base de liquidación según la Tarifa D.*

46) La Tarifa D deberá liquidarse sobre la base del año en curso:

a) Según los casos primero y segundo para compañías solamente (parágrafo 776).

b) Según los casos cuarto y quinto para todos los contribuyentes (parágrafo 789).

## 27. *Capitalización y beneficios del capital.*

47) Los beneficios capitalizados en forma de obligaciones o "stocks" de obligaciones deberán ser incluidos en la renta a efectos del sobreimpuesto, a menos que hayan sido recibidos por unos fideicomisarios como parte del capital liberado (párrafo 800).

48) Los dividendos especiales pagados por una compañía de los beneficios del capital no gravables en sí en las manos de la compañía deberían ser considerados como renta imponible de los accionistas (parágrafo 808).

## 28. *Renta de la propiedad: Tarifa A.*

49) Las liquidaciones por Tarifa A deberían estar sujetas a

revisión anual, solucionando así la necesidad de gran parte de las liquidaciones por "renta en exceso" separadas exigidas en virtud de la ley actual (parágrafo 838).

50) El valor anual bruto, según la Tarifa A, deberá determinarse por la renta pagada por el ocupante, ajustada en forma apropiada, o por el valor anual bruto a efectos de clasificación, según cual sea más alto (parágrafo 844).

51) La escala de deducciones legales por reparaciones debería ser revisada después de la próxima revaluación (parágrafo 875).

52) Es precisa una legislación que asegure, en ciertos casos especiales, que el beneficio de la deducción legal ha de ser disfrutado por la persona que de hecho es responsable de las reparaciones (parágrafo 876).

53) A los efectos de la reducción por mantenimiento:

a) El solar y las casas deben ser consideradas en conjunto (parágrafo 880).

b) Debe permitirse reclamarla, en principio, a toda persona que incurra en el coste de mantenimiento (o parte de él) y soporte en definitiva algunos de los impuestos de la Tarifa A (parágrafos 882, 886).

c) Debe establecerse por ley una base alternativa de reclamación a favor del nuevo dueño de una propiedad (parágrafo 888).

d) Los gastos de capital en casas de labor o edificios agrícolas deberán ser excluidos completamente (parágrafo 892).

54) Debe aclararse que la reducción por local vacío se extiende a otros edificios además de a las casas (parágrafo 900).

55) La reducción por rentas perdidas debe ser autorizada por ley en Gran Bretaña, como lo está actualmente en Irlanda del Norte (parágrafo 901).

56) El derecho de un inquilino a recuperar de su casero el impuesto por Tarifa A deberá ser confirmado (parágrafo 909), y las normas en cuanto a la recaudación de la Tarifa A deberán ser revisadas, con vistas a garantizar que los cambios de ocupación no tendrán el resultado de hacer que el impuesto sea soportado por la persona que no debería hacerlo (parágrafo 214).

57) Deben hacerse gestiones para aclarar el Derecho en cuanto a la persona sujeta al pago del impuesto de la Tarifa A en los

casos en que se ha pagado una prima sustancial por el alquiler de un piso (parágrafo 915).

El valor anual de las casas parroquiales de la Iglesia de Inglaterra debería cesar de ser atribuido al beneficiado como renta y la disposición que descalifica a una entidad benéfica para reclamar la exención, de acuerdo con la Tarifa A, cuando una propiedad a ella confiada está ocupada por un empleado o sirviente con una renta total de 150 libras o más, debería ser derogada (parágrafo 922).

29. *Renta de la propiedad: Tarifa B.*

59) La Tarifa B debería ser abolida (parágrafo 926).

31. *Administración.*

60) La responsabilidad de establecer las liquidaciones de impuestos deberá ser transferida de los Comisarios de apelación al Departamento de Ingresos Interiores (parágrafo 943). El derecho de los contribuyentes por Tarifa D a que se les liquiden los impuestos, no localmente, sino por los Comisarios especiales, debe ser abolido (parágrafo 948).

61) Los Comisarios de apelación deben asimismo ser relevados de su responsabilidad nominal en cuanto se refiere a las funciones ejecutivas de menor importancia (parágrafos 950, 951).

62) La Administración del sobreimpuesto podría perfectamente ser descentralizada si esto resultara ser administrativamente ventajoso. No hay necesidad alguna de conservar la opción existente según la cual un contribuyente puede hacer un pago por renta total, no a su oficina local de impuestos, sino a la oficina superior que tiene a su cargo el sobreimpuesto (parágrafos 945, 946).

63) Un enunciado más general deberá ser adoptado para las declaraciones de secreto hechas por los que sirven en la Administración fiscal (parágrafos 949, 953).

64) Los miembros de la Junta deben cesar de ser Comisarios especiales "ex officio" (parágrafo 957).

65) La Junta de Arbitros deberá dejar de oír en segunda instancia recursos relativos al sobreimpuesto sobre la renta de las "corporaciones de control sin propiedad" ("close corporations"): La apelación a este Organismo deberá constituir una alternativa a la apelación existente a los Comisarios especiales (parágrafo 957).

6) La exigencia de poseer determinados bienes para ser nombrados Comisarios generales deberá ser abolida (parágrafo 960).

67) El nombramiento y remoción de los Comisarios generales en Inglaterra y Gales debería estar confiado al Lord Canciller (parágrafo 962).

68) Un Inspector de Impuestos retirado no debería ser nombrado empleado de los Comisarios generales para un área en la que haya servido como Inspector durante algún momento de los diez años precedentes (parágrafo 969).

69) A los efectos de requerir a los Comisarios de Apelación a presentar un caso ante el Tribunal Supremo debería dejar de ser necesario el expresar la disconformidad inmediatamente después de la resolución del recurso (parágrafo 970).

70) Las reclamaciones contenciosas actualmente sujetas al procedimiento documental deberían ser resueltas después de una audiencia oral del modo ordinario (parágrafo 971).

71) La Junta debería tener potestad para enmendar las disposiciones de procedimiento de la legislación fiscal por medio de disposiciones estatutarias (parágrafo 976).

72) El derecho de deducción del impuesto debería ser válido incluso contra los Departamentos del Gobierno o las Corporaciones oficiales que disfrutaran del privilegio de la Corona (parágrafo 995).

73) Deberá ser obligatorio el dar un certificado de detracción del impuesto si el que recibe el pago lo solicita (parágrafo 996).

74) Cuando se ha condonado un derecho de deducción del impuesto en tiempo oportuno el que hizo el pago en cuestión debería tener un derecho legal de repetir contra el que recibió el mismo (parágrafo 997), y un derecho análogo debería ser conferido al empresario que dejó de deducir a un empleado la cuantía total del impuesto debido según el P. A. Y. E. (parágrafo 998).

75) Un período uniforme de 30 días debería ser adoptado para todos los plazos actualmente menores de 30 días (parágrafos 1.006, 1.007).

76) Debe haber una refundición comprensiva de los plazos mayores. En principio deberían concederse seis años, pero en casos especiales resultaría apropiado un plazo de dos años (parágrafo 1.012).

### 32. *Elisión del impuesto.*

77) Debería nombrarse un Cuerpo de expertos para examinar si alguna de las detalladas disposiciones contra la elisión fiscal está construida demasiado ampliamente y si podría ser expresada con mayor brevedad y precisión (parágrafo 1.029).

78) Coincidiendo con la simplificación del impuesto sobre los beneficios (recomendaciones 34) y 35) debería reducirse el número de las referidas disposiciones contra la elisión fiscal (parágrafo 1.033).

79) La renta sujeta al sobreimpuesto, de acuerdo con la legislación relativa a las "corporaciones de control sin propiedad", debería ser, en el caso de una corporación de esta clase, que no constituya una compañía de inversiones, aquella parte solamente de la renta no distribuida de la corporación que habría sido razonable distribuir (parágrafo 1.038).

80) Una deducción apropiada con respecto al impuesto sobre el caudal relicto debería ser hecha cuando la renta obtenida, antes de la muerte del testador, se atribuye a efectos del sobreimpuesto al legatario residual (parágrafo 1.044).

81) El artículo que prohíbe "la emigración de compañías sin consentimiento del Tesoro" podría perfectamente sujetarse a renovación anual, a fin de marcar su carácter de disposición de emergencia, que deberá ser derogada cuando hayan cesado de actuar las razones de emergencia que la hicieron promulgar (parágrafos 1.046, 1.047).

### 33. *Elisión fiscal.*

82) Toda persona que lleve a cabo un negocio, profesión u oficio, debería estar obligada a mantener ciertos registros comerciales sencillos a menos que fuese dispensada por el Inspector local (parágrafos 1.052, 1.054).

83) Cuando un contribuyente presente cuentas de su negocio en apoyo de una declaración hecha en forma o en lugar de ésta:

a) Las cuentas en sí deberían ser consideradas como declaración a los efectos de liquidación y a los de la penalidad en que pudiera incurrirse (parágrafo 1.057); y

b) Debería estar obligado a dar un certificado personal de que los registros a que se refieren aquéllas están completos (parágrafos 1.058, 1.059).

84) Debe obligarse a la mujer a firmar las declaraciones fiscales de su marido, a fin de verificar las manifestaciones contenidas en éstas en cuanto a la cuantía de la renta de aquélla (parágrafo 1.060).

85) La potestad actual de la Junta de exigir a un contribuyente que exhiba los registros y archivos de su empresa a efectos de inspección, debería extenderse a los registros de los negocios privados del mismo y de su mujer. Cuando el contribuyente es una compañía privada, esa potestad debería extenderse a cualquier documento relativo a los negocios de la misma en poder o a disposición de alguno de sus directores (parágrafo 1.062).

86) El Departamento de Ingresos Interiores debería tener potestad legal para exigir declaraciones de los honorarios pagados por los comerciantes (y otras personas que de modo regular hacen estos pagos) por servicios artísticos y de carácter análogo (parágrafo 1.066).

87) Un Comité de expertos debería revisar las disposiciones que imponen penalidades por delitos fiscales y deberían recomendar medidas que suprimieran la confusión y acumulación y pusieran aquéllas al día (parágrafos 1.070).

88) La acción para resarcirse de las penalidades fiscales debería sobrevivir a la muerte del supuesto delincuente en Escocia e Irlanda del Norte, lo mismo que actualmente ocurre en Inglaterra y Gales (parágrafo 1.071).

89) Las liquidaciones de impuestos atrasadas deberían ser susceptibles de ser hechas a los representantes legales de un contribuyente fallecido, cubriendo los seis años anteriores a la fecha de la muerte (y no meramente los seis años anteriores a la fecha de la liquidación), en tanto en cuanto sean hechas dentro de los tres años posteriores a aquel en el que tiene lugar el fallecimiento (parágrafo 1.071).

#### 34. *Codificación.*

90) Si se proyecta algún cambio sustancial en una rama particular del derecho fiscal, debe aprovecharse la ocasión, si es posible, para codificar las partes supervivientes de la ley antigua. En el futuro debería haber una refundición regular cada diez años, a partir de 1962; pero debe concederse atención a desarrollar un sistema que permita que se incorporen adiciones al texto



legal refundido sin alterar la numeración de los artículos básicos. Debe intentarse introducir mayor claridad y concisión en el esquema de la legislación del impuesto sobre la renta (párrafo 1.089).

B. *Prioridades* (294).—La enmienda de 4 de marzo de 1952 a la disposición que creaba la Comisión y establecía sus fines, decía que al hacer recomendaciones que pudieran suponer una pérdida sustancial de ingresos se indicara el orden de prioridad en el que dichas recomendaciones deberían ser tomadas en consideración.

Sin embargo, el modo en que estas recomendaciones se hacen no permite a la Comisión establecer este orden de prioridad: el primer informe contiene tres recomendaciones que se convirtieron en Ley antes de aparecer el Informe Final; tanto este último como el segundo comprenden buen número de recomendaciones (catorce el Segundo Informe y noventa el Informe Final), entre las que hay unas que suponen pérdidas de ingresos y otras aumentos de los mismos; en estos dos informes no hay unanimidad en la Comisión en cuanto a las recomendaciones mismas: menos podría esperarse que lo hubiera en cuanto al orden de prioridad. Las recomendaciones cuya adopción supondría pérdidas pequeñas son mayoría; sólo ocho de ellas ocasionarían una fuerte disminución en los ingresos del Tesoro. Y respecto a éstas la Comisión no encuentra ninguna regla que permitiera establecer un orden de prioridad. Por último las condiciones económicas de carácter general, así como la misma estructura legal han cambiado desde 1952 a 1955.

Por todas estas consideraciones la Comisión llega a la conclusión de que no puede establecerse una lista formal de prioridades entre las recomendaciones. Sería preferible —dice— la adopción parcial de varias de éstas que la exclusiva aplicación de alguna. Por ello se ha limitado a lo largo de los informes a tener presente que la situación económica puede obligar a mantener constantes los ingresos del Tesoro y a indicar en la discusión de cada recomendación la mayor o menor urgencia de la adopción de ésta. Espera así haber seguido —dice— el espíritu de sus instrucciones.

C. *La firma del informe* (295).—El 20 de mayo de 1955 tuvo lugar la firma del informe final. Ponen sus nombres al pie de éste diez de los catorce miembros de la Comisión. El Presidente Radcliffe y sus miembros Heyworth, Gatea, Sutherland, Anstey, Carrington, Crick, Greenwood, Hicks y Tucker. Sólo tres de ellos —el Presidente, Heyworth y Greenwood— no hacen ninguna reserva al informe. Disienten de la totalidad de éste otros tres miembros de la Comisión: Woodcock, Bullock y Kaldor. Y, por último, hubiera firmado con una reserva el también miembro Sir Harry Gill, que murió el día anterior.

Firman también el secretario Johnstone y el secretario adjunto Daymond.

#### XXXVI".—LAS RESERVAS

I) *A los capítulos 2, 20 y 24 (Crick y Vera Anstey).*—Se parte —dicen los autores de esta reserva— de una diferencia radical entre la naturaleza de la renta de los individuos y la de las personas jurídicas. En lo que difieren aquéllos del resto de la Comisión, es en reconocer a esa distinción unas u otras consecuencias fiscales. Para Crick la cualidad distintiva de la renta monetaria es que está a la libre disposición del individuo. Lo que ocurre en los beneficios distribuidos, pero no en los no distribuidos. Es un error —dice— considerar la persona jurídica como una entidad que tiene una renta propia y que, en consecuencia, paga impuesto sobre la renta, una parte del cual puede repercutir contra sus accionistas. Para Crick su "status" es distinto. La persona jurídica es más bien un agente de la Hacienda para la recaudación de impuestos. Este diferente "status" refuerza la distinción entre renta personal y beneficio social. Lo que debe obtener pleno reconocimiento en el sistema fiscal. La conclusión a que llega es que ningún impuesto basado sobre la renta debe gravar los beneficios de las compañías hasta que éstos emergen en forma de dividendos; es decir, que no deben ser gravados los no distribuidos. La práctica usual y las circunstancias hacen, no obstante, que se graven éstos. El título "impuesto sobre los benefi-

cíos" es inadecuado, ya que ese tributo sólo recae sobre los beneficios de las sociedades y, en la práctica, sobre los no distribuidos principalmente. De aquí resulta —dice Crick— un "híbrido irrecognoscible".

Crick desea: 1) Que se reconozca por el sistema fiscal la distinción cualitativa entre renta personal y beneficios de las sociedades. 2) Que el impuesto que grava estos últimos sea más flexible. No considera de peso las dificultades invocadas para la adopción de un impuesto separado sobre los beneficios de las sociedades.

Disiente también Crick (y ya no le acompaña en ello V. Ansley) de la recomendación de que se introduzcan las "compañías de comercio exterior".

II) *A los capítulos 3, 4 y 28 (Tucker, al que se suma Carrington).*—Disienten los autores de esta reserva de la propuesta relativa a las pensiones que da opción al empleado a conmutar un cuarto del valor de su pensión a cambio de un capital. Se sugiere por la Comisión que este capital —hoy exento de impuestos— lo esté a partir de cierta suma. Tucker, de acuerdo con las conclusiones del Comité que presidió, es contrario a que la alteración de la situación actual pueda hacerse con respecto a los que en este momento cotizan para sus pensiones. Pero no ve inconveniente en que se adopte para el futuro la propuesta de la Comisión.

Tampoco coincide con la Comisión en cuanto a una cuestión relativa al cómputo de los beneficios comerciales sujetos a impuestos. Es la de si el propietario de un negocio que hace un gasto de capital al adquirir la propiedad de los locales para su negocio, debe tener derecho a una deducción anual por depreciación con respecto a ese capital al computar los beneficios del comercio. Contrariamente a la Comisión, Tucker opina que los argumentos invocados en favor de esa deducción son lo bastante fuertes para que ésta se conceda. Las objeciones en contra de carácter práctico (primas ficticias, manipulaciones con las compañías controladas) no son consideradas por Tucker lo bastante fuertes para alterar sus conclusiones.

Por último difiere de la Comisión en cuanto a los criterios que determinan cuando una transacción particular debe ser con-

siderada como sujeta a gravamen: dice que si alguno de estos criterios se aplicaran totalmente, es de temer que condujeran a errores, por cuanto existe siempre tendencia a emplear tales criterios como si fueran definiciones rígidas.

III) *Al capítulo 7 (Gates y Hicks).*—Coinciden en principio con este capítulo los firmantes de la enmienda, pero van más lejos que el resto de la Comisión en cuanto a la modificación del privilegio actual de las entidades benéficas. No encuentran —dicen— ninguna razón que justifique la total exención de éstas, excepto en los casos en que realizan funciones reconocidamente públicas (y aun en este caso podría argüirse que reciben subvenciones que contrapesarían el impuesto). Su propuesta, sin embargo, no es la derogación total de la exención, por cuanto no sería posible, aunque fuera lógico, el discriminar entre las entidades benéficas. Como, por otra parte, consideran equivocado el que las inversiones de estas entidades gocen de exención completa, proponen un término medio gracias al cual si el tipo medio impositivo es de nueve chelines por libra, sería de dos chelines para las entidades benéficas.

IV) *Al capítulo 18 (Sutherland y Hicks).*—Aceptando en conjunto el plan propuesto en este capítulo, se oponen a la admisión del sistema L. I. F. O., por cuanto dicen que su adopción sería contraria al interés nacional. El efecto neto de ésta sería el aplazamiento del pago de los impuestos.

#### XXXVII".—MEMORÁNDUM DE DISENTIMIENTO (WOODCOCK, BULLOCK, KALDOR)

A. *Introducción (296).*—El propósito de la imposición progresiva sobre la renta es repartir imparcialmente la carga del impuesto entre los diferentes miembros de la Comunidad. La equidad no puede garantizarse a menos que la base impositiva (es decir, la definición de la renta a efectos fiscales) dé una medida uniforme, comprensiva y capaz de ser aplicada a todos los individuos.

A". *La definición de la renta.*—Para los autores del memo-

---

(296) *Final Report. Memorandum of dissent, párrafos 1 a 33, págs. 354 a 365.*

rándum, la capacidad impositiva de un individuo consiste en su facultad de satisfacer sus propias necesidades materiales, es decir, de alcanzar un determinado nivel de vida. Para decidir si un ingreso debe o no ser considerado como renta imponible, el criterio debe ser si contribuye o no al "poder de gasto" durante un período. Las definiciones de renta dadas por diversos autores coinciden en considerar la renta como la suma de dos elementos separados: consumo personal y acumulación neta de capital. Al aplicar esa concepción de la renta a un sistema impositivo, es preciso introducir tres principios: 1) Que ninguna renta debe ser reconocida a menos que haya tenido lugar un ingreso real. 2) Que los ingresos que no pueden ser llevados razonablemente al ámbito de la imposición, porque su control y obligatoriedad están fuera del alcance de una administración fiscal eficiente, deben ser ignorados. 3) Debe reconocerse el hecho de que los ingresos únicos o no recurrentes no confieren el mismo poder de gasto que los periódicos.

B'. *La definición legal actual de la renta imponible.*—Se ha llegado a ésta por un proceso embrollado de revisiones legales e interpretaciones judiciales. La Ley emplea los términos "renta", "beneficio", "ganancia" como análogos. "Renta" significa para la Ley —como dijo Lord Wrenbury— "aquella renta que está incluida en la ley y está sujeta a impuesto según la ley". Con la evolución de este impuesto —de una exacción uniforme a una altamente progresiva— han cambiado algunas cosas. Ha habido una tendencia a evitar la pesada incidencia del impuesto sobre los ingresos que, por su misma naturaleza, se realizan con carácter irregular; además, la antigua concepción limitada de la renta como algo que emerge periódicamente y se separa de su fuente perpetua, como la cosecha del terreno, ha sido parcialmente abandonada; la vieja separación rígida entre la fuente y la renta ha sido olvidada en las deducciones por desgaste de capital e incluso por pérdidas; mientras que, de otra parte, algunas decisiones judiciales permiten gravar los ingresos aislados que no sean "ganancias del capital".

C'. *Beneficios casuales y beneficios del capital.*—La Comisión de 1920 consideraba criterio básico para determinar si un beneficio está sujeto al impuesto, no ya la regularidad o recurrencia

de su carácter, sino el hecho de que el objeto de la transacción se adquiriera o no con el fin de obtener beneficios. Los autores del Memorándum no consideran esto como satisfactorio: para ellos el único criterio decisivo es el de si esa ganancia garantiza un beneficio material neto al que la percibe. Frente a la mayoría (que busca el carácter comercial de la transacción) los autores del Memorándum opinan que es imposible apreciar la equidad de considerar ciertos beneficios como sujetos a impuestos, aunque sean aislados o casuales, y otros como exentos, aunque sean regulares, sólo porque aquellos —y no éstos— forman parte de “una operación de naturaleza comercial”. Las seis consideraciones que la mayoría establece sólo sirven para hacer más estrecho el concepto de renta imponible.

D'. *Trato dado a los gastos.*—Mientras que las rentas que proceden de negocios, profesión u oficio reciben deducción plena por los gastos hechos para la adquisición de activos empleados en la producción de esa renta, no se deducen aquellos gastos que se realizan para obtener una formación o entrenamiento. Con lo que no se muestra de completo acuerdo la Minoría. Tampoco con otras discriminaciones más importantes. Los gastos que se deducen por tarifa D son los que se hacen “sola y exclusivamente... a los fines del comercio”. Los que se deducen según la tarifa E son los que tienen lugar “completa, exclusiva y necesariamente... en el cumplimiento de las obligaciones del oficio”. En ambos casos la diferencia de trato debería ser reconocida y compensada de algún modo.

E'. *Elisión y fuga fiscales.*—Algunos contribuyentes están en situación de ajustar sus actividades y transacciones de modo que se aprovechen de las lagunas y ambigüedades en la definición de la renta imponible. Los estímulos para hacer tales ajustes están en proporción directa con lo elevado del tipo impositivo y son muy fuertes en nuestros días: la exclusión de los beneficios del capital induce a convertir lo que sería renta imponible en ganancia del capital; y la deducción de los gastos del negocio incita a hacer algunos que no se habrían hecho de otro modo. Esto último constituye un verdadero coste social, “los defectos de la base impositiva”. Como lo es también la desviación que se produce a favor de los beneficios de carácter especulativo obtenidos a corto plazo

y artificialmente estimulados por la exención impositiva de que se benefician.

F'. *La erosión de la base impositiva.*—Cuando la base impositiva no está definida con precisión, el sistema está especialmente expuesto a que sucesivas concesiones hechas con el fin de resolver situaciones particulares, causen una progresiva erosión de esa base hasta que su eficacia como instrumento fiscal quede seriamente debilitada. La Minoría rechaza el argumento de que con ello se consigue una mayor equidad: ocurre lo contrario. Al irse desgravando a determinados grupos es mayor el peso que soportan los demás. Esto es menos peligroso cuando un nuevo instrumento fiscal se introduce con un fin económico concreto: deducciones iniciales o de inversión, etc. El peligro es mayor cuando ese instrumento responde a la expresión de intereses particulares y se busca su justificación en razones de equidad: una vez obtenido será difícil suprimirlo y servirá de precedente para futuras concesiones. Los últimos veinte años han sido pródigos en concesiones de este tipo: bonificación por imposición extranjera; gran extensión de las deducciones de capital entre 1944 y 1949.

G'. *Renta o gasto como base del impuesto.*—El impuesto sobre la renta quiere gravar a cada individuo de acuerdo con el aumento en un determinado período de su poder de disposición sobre los recursos escasos de la sociedad, sin tener en cuenta que parte de éste se utiliza en consumo y que parte se deja sin consumir en forma de ahorro o aumento del valor del capital. En la medida en que ese “poder de gasto” se emplea en consumo no existe dificultad para medirlo. Si la hay en cuanto a la parte que se ahorra. Igual cantidad de renta no ahorrada en términos monetarios puede no representar necesariamente cantidades iguales de poder de gasto en manos de diferentes individuos. En tiempos de alza de precios el aumento real del “poder de gasto” representado por una determinada adición al conjunto de derechos de un individuo variará, no sólo con la cuantía de esa adición, sino con el porcentaje que represente del dicho conjunto de derechos. Cuando cambian los tipos de interés, la medida de la “disponibilidad de recursos”, en el sentido de poder adquisitivo, no coincidirá con la medida en el sentido de “flujo de renta”. Existe el problema de si alguna definición del término “renta”, susceptible

de traducirse en una base impositiva medible, podría aproximarse al poder de gasto de un individuo tanto como la hacen sus gastos reales; y si un impuesto sobre el consumo personal no aseguraría una distribución más equitativa de la carga del impuesto que uno basada en la renta. Como este examen excede de la competencia de la Comisión, los redactores del Memorándum se limitarán a la cuestión de cómo podría reformarse el presente sistema impositivo, de modo que mitigara las desigualdades existentes.

H'. *Ámbito del Memorándum*.—Las principales desigualdades, para la Minoría, surgen: 1) De la inmunidad de las ganancias del capital; y 2) De las diferencias en el trato impositivo de los comerciantes —que tributan por tarifa D— y de las personas que ganan sueldos y salarios —que tributan por tarifa E—. El primer problema se refiere principalmente a la reforma de la imposición sobre las sociedades. El segundo surge, en parte, de las diferencias en la definición de renta imponible que exigen remedios de carácter general y, en parte, de disposiciones específicas sobre pérdidas, deducciones, etc. Por último existen determinados puntos relativos a la imposición de la renta de los individuos en que la Minoría difiere de la mayor parte de la Comisión. Dice aquélla, asimismo, que en su opinión la existencia de una fuerte elisión fiscal indica la necesidad de una reforma del sistema y no del contribuyente.

B. *La imposición sobre las ganancias del capital* (297).

A'. *El caso general*.—La exención de los llamados beneficios del capital de varias clases representa la omisión más seria —dice la Minoría— en el sistema de imposición sobre la renta. La razón básica para la inclusión de las ganancias del capital dentro del impuesto es que éstas aumentan la capacidad impositiva de una persona al aumentar su poder de gastar o de ahorrar; y puesto que las ganancias no distribuidas se concentran en las manos de los propietarios de la compañía su exclusión del ámbito del impuesto constituye una seria discriminación en favor de unas determinadas clases de contribuyentes.

Los principales argumentos usados para justificar la exclusión

---

(297) *Final Report. Memorandum of dissent*, párrafos 34 a 34, páginas 365 a 382.



de las ganancias del capital son los siguientes: a) Que el alza del valor del capital durante la inflación representa ganancias ilusorias y no reales. b) Que las ganancias que surgen de una baja del tipo de interés pueden ser ilusorias, puesto que no aumentan la renta futura de la inversión. c) Que esas ganancias son, no sólo irregulares, sino, asimismo, no buscadas ni esperadas y no representan, por tanto, la misma capacidad impositiva que la renta regular y esperada. d) Que sólo es factible un impuesto sobre las ganancias realizadas, y que éste no es equitativo.

En cuanto al primer argumento —a)— la Minoría niega que sirva de justificación a una exención impositiva: el impuesto sobre la renta grava ésta y no el consumo y, consiguientemente, aquellas partes de la renta que son ahorradas por el que la percibe. No hay razones para tratar el aumento del valor capital de modo distinto a otras formas de ahorro. Además, la capacidad impositiva es un concepto relativo, y aquellos que ven aumentar el valor de su capital durante una inflación, están, sin duda, en mejor posición que aquellos que poseen valores de interés fijo.

En cuanto al argumento b), los firmantes del Memorándum dicen que se ignora el hecho de que los poseedores de obligaciones a largo plazo, en el caso de una baja de los tipos de interés, están en mejor situación que aquéllos que no invirtieron en este tipo de valores. Sean cualesquiera las alternativas en los niveles de precios, existe una tendencia irreversible al alza de los mismos.

En cuanto al argumento c) la Minoría subraya que, por otra parte, las ganancias del capital no son, sino en pequeña parte, consecuencia del alza de precios o de la baja de los tipos de interés. Reflejan, sobre todo, el resultado de un alza real de las rentas. No puede decirse que ésta —como dice la Comisión— “no se prevea ni se busque al tiempo de la adquisición”: las ganancias para el inversor no vienen de un golpe de suerte, sino que son el resultado normal de una empresa que sale adelante. No hay razón para eximir el éxito de esta empresa mientras que se grava a los trabajadores o profesionales que tienen éxito en sus respectivas actividades. No importa que ese éxito no se refleje en un aumento del consumo: el objetivo del impuesto sobre

la renta es gravar a un hombre, no de acuerdo con su consumo, ni con su riqueza disponible, sino de acuerdo con el "incremento de su poder económico" durante un período dado.

El problema de *las ganancias del capital en relación con la elisión fiscal* se estudia también por los disidentes. Dicen éstos que la verdadera significación de la exención de los beneficios del capital se aprecia cuando uno se da cuenta de que el que lo que una persona ingresa adopte la forma de beneficios exentos en vez de la de renta gravada, no dependen a menudo de su naturaleza, sino de las manipulaciones del contribuyente. Estudian a continuación las diferentes manipulaciones posibles y concluyen que, si bien las prácticas extremas de esta clase pueden ser previstas por la legislación contra la elisión, es legalmente imposible abarcar todas las formas que ésta puede adoptar.

*El problema de las ganancias del capital y los beneficios no distribuidos.*—La Mayoría desprecia el hecho de que en el caso de una compañía que tenga éxito, el aumento de su valor en el mercado que resulte del aumento de sus ganancias y dividendos, puede exceder en mucho del aumento de las reservas. Los casos en que el valor de mercado de un fondo de comercio excede en la relación de 7 a 1 del valor del capital en acciones más las reservas, no son excepcionales. Coincidiendo con la Mayoría en que el impuesto que las compañías pagan sobre sus beneficios no distribuidos no guarda relación con los beneficios que los accionistas obtienen en forma de aumento del valor capital, los firmantes del Memorándum dicen que, sin embargo, la imposición sobre los beneficios no distribuidos, en cuanto reduce las reservas de las compañías, puede reducir el ritmo de aumento de los negocios, y, de este modo, disminuir el alza a largo plazo de las acciones. Green, por tanto, que si se gravara el aumento del valor capital, podría reducirse la carga del impuesto que actualmente grava los beneficios no distribuidos.

En cuanto al argumento d) los autores del Memorándum no comparten la opinión de que un impuesto sobre las ganancias del capital realizadas, cuando se toma en cuenta una serie de años, constituye una medida más equitativa del beneficio derivado del aumento del valor capital que un impuesto sobre la acumulación de ganancias. En general, la imposición basada en

ganancias realizadas, significa posponer la obligación tributaria en comparación con la imposición basada en las ganancias acumuladas. No hay por qué suponer que el hombre cuyo capital está invertido en tipos distintos de valores resultará tratado más duramente bajo un sistema de imposición progresiva, cuando las ganancias y pérdidas se imputan al año en que tienen lugar, que bajo un sistema que grava las ganancias a medida que van creciendo. Es más probable lo contrario. Lo que importa desde el punto de vista del contribuyente no es la ganancia excesiva en relación con un determinado activo, sino la fluctuación en el total neto anual de sus ganancias sujetas a impuesto. Esta fluctuación tenderá a ser mayor con un sistema que grave el aumento del valor capital cuando éste tiene lugar, que con un sistema que grave las ganancias tan sólo cuando se realizan.

La Minoría reconoce la fuerza del argumento que lleva a la conclusión de que no convendría gravar las ganancias del capital al tipo total progresivo del impuesto sobre la renta y del sobreimpuesto combinados: Sometidas a ambos impuestos aquellas ganancias resultarían gravadas a un tipo elevadísimo: lo que tendría efectos indeseables al desalentar del ahorro, la asunción de riesgos y la formación de capital.

Los firmantes del Memorándum no comparten el punto de vista de la Mayoría, de que las ganancias deben ser gravadas al tipo progresivo total o no ser gravadas en absoluto: recomiendan por tanto que éstas se sometan al impuesto sobre la renta, pero no al sobreimpuesto.

Se plantea también la Minoría el problema de las *ganancias a corto y largo plazo* y recomienda que se suprima la distinción entre éstas que, sobre ser arbitraria, constituye una invitación a la elisión fiscal.

En cuanto al *trato fiscal dado a las pérdidas*, coinciden la Minoría y la Junta: Las pérdidas realizadas deben ser reconocidas como susceptibles de ser invocadas frente a las ganancias realizadas. Debe permitirse que las pérdidas netas no absorbidas sean contrapuestas indefinidamente a las futuras ganancias del contribuyente. Puede ocurrir que las manipulaciones del contribuyente con sus ganancias y pérdidas puedan llegar hasta no tener que pagar impuestos durante toda su vida, pero tales manipula-

ciones llevarán consigo una mayor liquidación impositiva en el momento de los impuestos sucesorios. La necesidad de restricciones en cuanto a la manera y extensión con que se toman en cuenta las pérdidas de capital, parece haber pesado en el ánimo de la Mayoría para hacerle rechazar la imposición sobre las ganancias del capital. Esta preocupación parece fuera de lugar por cuanto la principal razón para restringir el modo en que se toman en consideración las pérdidas, es justamente la facilidad con que puede una persona realizar una pérdida "sobre el papel" y la posibilidad que tiene, al hacerlo, de reducir su liquidación de impuestos. Hay casos, sin embargo, en que un contribuyente realiza una pérdida real, pero no tiene oportunidad, durante el resto de su vida, de contraponerla a una ganancia, por cuanto no obtiene ninguna ganancia posterior. Esto ocurrirá poco a menudo, pero si ocurre, a la muerte de dicha persona habrá unas pérdidas no absorbidas. Por lo que la Minoría recomienda que se permita deducirlas al evaluar el caudal relicto.

*Otras consideraciones.*—La Minoría coincide con la Mayoría en que, en tiempos de inflación, un impuesto sobre las ganancias del capital será muy duro para el que ocupa su propia casa, y por razones de cualquier clase tiene que venderla y encontrar una nueva. Y recomienda que las ganancias que resulten de la venta de la primera sean exceptuadas de las ganancias del capital. Rechaza la Minoría la idea de que los problemas administrativos suscitados por las ganancias del capital sean gigantescos, pero se muestra de acuerdo en fijar un límite mínimo a las ganancias que resultan de la venta de negocios, valores o cualquier clase de propiedades reales (50 libras en una venta determinada cuando la ganancia anual es menor de 400) a fin de reducir la tarea administrativa.

*Otras formas de ingresos de capital* podrían ser objeto del mismo razonamiento: cesión de arrendamiento, ingresos a cuenta de la venta de derechos temporales de disfrute o posesión, etc. La Minoría coincide aquí con la Mayoría en que estos ingresos representan una conmutación de la futura renta que el vendedor habría recibido. Pero está en disconformidad en cuanto a que no deban ser incluidos en la renta imponible. Los argumentos empleados en favor de esta exclusión podrían aplicarse igual-

mente a la venta de patentes, por ejemplo, que están sujetas a impuesto; y recomienda, en consecuencia, que estos derechos sean gravados de modo análogo a las ganancias del capital.

B'. *El rendimiento a largo plazo del impuesto sobre las ganancias del capital.*—La Minoría está en desacuerdo con la estimación de este rendimiento hecho por la Junta. Esta estima que el rendimiento medio de un impuesto sobre las ganancias del capital sería de unos cincuenta millones de libras. Se llega a esta estimación partiendo: a) de unas estimaciones hechas por el señor Campion; b) de las estadísticas norteamericanas que muestran que la razón de las ganancias netas del capital a la renta total había sido del 1,9 por 100 en el período 1917-1937, y del 1,7 por 100 en el período 1938-1946. Para la Comisión el método que se use en la estimación deberá basarse en las tendencias a largo plazo y no, en cambio, en datos arbitrariamente seleccionados. Principalmente en estimaciones relativas a las tendencias a largo plazo de los beneficios comerciales, dividendos y valor de las acciones ordinarias. En el momento actual—1955—el valor total del capital en manos privadas puede ser estimado en unos cuarenta mil millones de libras, de las cuales unos doce mil millones están en forma de acciones ordinarias, mientras que otros ocho mil millones lo están en forma de propiedad real. Mientras que el ritmo de aumento de valor a largo plazo es poco predecible, el aumento en las acciones ordinarias estará estrechamente relacionado con el ritmo de aumento de los dividendos que, a su vez, puede suponerse que aumentan al mismo ritmo que los beneficios de las compañías. Los redactores del Memorándum creen que el ritmo de aumento de la producción industrial del país es, al menos, de 3 por 100 anual. Sobre esta base, el ritmo de aumento de los beneficios no es probable que esté por debajo del 3 ó aun del 5 por 100 anual. Partiendo del supuesto de que los dividendos guardan paralelismo con el aumento de ganancias, esto implica un aumento anual en el pago por dividendos del orden de los 25 a 40 millones de libras y un aumento medio en el valor de las acciones ordinarias de unos 500 a 800 millones de libras al año. El porcentaje de aumento en el valor de la propiedad real no puede ser estimado con igual grado de confianza, pero tampoco es probable que sea tan grande. Suponiendo un aumento del valor de la propiedad real de un 1 a un

2 por 100 al año y tomando en consideración las ganancias de capital por la venta de empresas no constituidas en personalidad independiente, el aumento de valor del capital en forma distinta de las acciones ordinarias puede ser calculado en unos 100 a 200 millones de libras. Por tanto, el aumento a largo plazo del valor del capital en el país, en todas sus formas, sería, al menos, de 600 a 1.000 millones de libras al año. Otra estimación hecha partiendo del porcentaje de acumulación de reservas de las compañías llega a un resultado análogo: el aumento del valor de las acciones en unos 800 millones de libras anuales.

Según la Junta, después de deducir los efectos del impuesto del timbre y de las ganancias de las Corporaciones exentas y no residentes, y calculando al tipo impositivo medio el rendimiento del impuesto, suponiendo el valor dicho, el aumento del capital estaría entre 200 y 350 millones de libras. De esto habría que deducir, según la Junta, del 35 al 40 por 100, pérdida que sufrirían los impuestos sobre el caudal relicto: la Minoría estima esa pérdida en un 25 a un 30 por 100.

Al hacer estas estimaciones no se ha dejado de tomar en cuenta la posibilidad de que incertidumbres políticas o crisis económicas alteren la tendencia. Pero el supuesto general es el éxito de los sucesivos Gobiernos en mantener el estado de prosperidad económica de la nación.

C. *Imposición sobre las sociedades* (298).—La Minoría está de acuerdo con la Mayoría en que es insatisfactoria la actual situación bajo la cual las compañías están sujetas a dos impuestos diferentes: el tipo normal del impuesto sobre la renta y el impuesto sobre los beneficios.

*La defensa de la imposición separada personal y sobre las compañías.*—El hecho de gravar a las compañías con impuestos sobre la renta es una supervivencia de los tiempos en que este impuesto era una exacción proporcional y el impuesto se exigía sobre los beneficios surgidos de ciertas fuentes sin consideración a su destino. Hoy no puede decirse que el pago de este impuesto al tipo normal iguale la carga impositiva entre los beneficios de

---

(298) *Final Report. Memorandum of dissent*, párrafos 85 a 112, páginas 382 a 390.

las sociedades y otras rentas. Esta ficción legal ha sufrido, incluso, fuertes ataques estos últimos años, hasta el punto de que el tipo efectivo pagado por algunas compañías es ya diferente del tipo normal al que deberían pagar teóricamente. Con respecto a los beneficios no distribuidos no hay razón para suponer que el hecho de gravarlos a un determinado tipo impositivo da una medida equitativa de las ventajas que de ellos obtienen los accionistas en forma de aumento del valor capital. Los autores del Memorándum creen, por tanto, que existen fuertes argumentos para abolir el sistema existente según el cual las compañías están sujetas formalmente al impuesto sobre la renta al tipo normal por el total de sus beneficios, mientras que en cualesquiera dividendos posteriormente pagados por las compañías se considera que se ha pagado el impuesto sobre la renta al tipo corriente a efectos del sobreimpuesto en el momento de la distribución y a otro tipo distinto a los fines de devolución del impuesto. Puede decirse bastante en favor de una separación formal de las dos clases de impuesto que, aboliendo esa frontera artificial, haría posible variar los tipos del impuesto sobre las compañías sin variar la imposición personal y viceversa.

*Doble imposición de los dividendos.*—La Mayoría rechazó, a causa de su “dificultad técnica”, un plan para establecer un impuesto único y uniforme sobre los beneficios de las compañías. Para la Mayoría constituiría un caso de doble imposición el que el accionista estuviera sujeto al impuesto sobre la renta por sus dividendos sin hacerse deducción por el hecho de que los beneficios de los que se han sacado esos dividendos han pagado impuesto sobre las sociedades en manos de las compañías. Para los firmantes del Memorándum hay un error en esto: una vez que se reconoce que el impuesto sobre los beneficios pagados por las compañías es un impuesto diferente del impuesto sobre la renta pagado por los individuos y, por tanto, puede ser exigido a tipos que son independientes entre sí, los principios de equidad no obligan a contraponerlos como no se enfrentan entre sí otros impuestos (locales, sobre el petróleo o del timbre), la incidencia de los cuales tiene lugar sobre la renta del contribuyente. El permitir contraponerlo y deducirlo no supone que el accionista individual estaría en mejor posición. Los argumentos de la mayoría suponen que el Go-

bierno exigiría el impuesto sobre beneficios de las sociedades a un determinado tipo, sin tener en cuenta si éste se descuenta al pagar impuesto sobre la renta. Tal suposición no estaría justificada. Desde el punto de vista del accionista, lo que importa es la cuantía en la que el impuesto reduce sus beneficios, no la forma en que lo hace: no queda claro, pues, porque el accionista estaría en mejor situación en un sistema que en otro. La Minoría, por tanto, lamenta que la Mayoría no recomiende un plan que habría mejorado grandemente el sistema fiscal, tanto en lo relativo a la equidad como en cuanto a la simplificación administrativa.

*Un Impuesto sobre los Beneficios de las Sociedades.*—La minoría recomienda que los beneficios de las compañías queden sujetos a un solo impuesto: el *Impuesto sobre Beneficios de las Sociedades*, que debe ser establecido siguiendo principios apropiados a la imposición sobre las compañías y a tipos impositivos independientes del impuesto sobre la renta de las personas. Ningún impuesto sobre la renta debe ser exigido a las compañías, sino que éstas deben actuar como agentes de la Hacienda y deducir el impuesto sobre la renta de los dividendos que paguen. El Impuesto sobre Beneficios de las Sociedades no debe ser progresivo, dicen los firmantes del Memorándum. Las consideraciones que exigen que un individuo rico sufra un tipo impositivo mayor que uno más pobre no se aplican a estos casos. No puede suponerse, sin reservas, que este impuesto constituya una manera indirecta de exigir un gravamen sobre un tipo de individuos que son los propietarios de la sociedad. Nada permite prever hasta qué punto se traslada la incidencia de un impuesto como éste en forma de precios más altos. En tanto en cuanto esto tenga lugar, la carga del impuesto recaerá sobre los consumidores y no sobre los accionistas. Incluso si se supone que el impuesto no se traslada sino que reduce efectivamente los beneficios netos de las sociedades, no se sigue de ésto que recaiga sobre algún determinado grupo de accionistas. La noción de “imparcialidad” no tiene aquí la misma aplicación que cuando se distribuye el impuesto entre los individuos.

*Efectos de un impuesto discriminatorio sobre las distribuciones.*—Un impuesto sobre las compañías no puede ser considerado desde el punto de vista de su parcialidad o imparcialidad para con determinados contribuyentes individuales, sino tan sólo desde el



punto de vista de su efecto económico general. El propósito de un impuesto diferencial sobre las distribuciones es mantener bajo el porcentaje de éstas con relación a las ganancias. Su existencia ha sido una importante causa de la relativa modestia de las distribuciones de beneficios comparadas con el alza en las ganancias: De 1938 a 1953 éstas pasan de 669 millones de libras a 2.688 millones de libras, mientras que aquéllas sólo aumentan de 430 a 609 millones de libras. No cabe duda que un aumento excesivo del reparto de dividendos tendrá efectos indeseables, no tanto por el aumento del gasto entre sus receptores, sino por el aumento de beneficios no distribuidos, que los accionistas obtienen en forma de ganancia del capital. La Mayoría admite que el impuesto diferencial sobre los beneficios restringe las distribuciones de dividendos y alienta las retenciones, pero discute el hecho de que una política de restricción de dividendos contrarreste la demanda consuntiva; dice también que la mera retención de beneficios no puede ser considerada como una ventaja económica. La Minoría dice que estos argumentos tendrían más peso si la Mayoría no hubiera rechazado la imposición sobre las ganancias del capital. El efecto de duplicar los pagos por dividendos sólo aumentaría en unos 200 millones de libras el total de las rentas del país, aumentando el gasto de los consumidores en un dos por ciento. Pero al mismo tiempo se produciría un aumento de los valores bursátiles de 12.000 millones de libras exentos de todo impuesto. Lo que sí tiene importancia. No niega la Minoría que el estimular artificialmente la retención de beneficios tiene inconvenientes: Hace más difícil para las empresas en expansión el conseguir fondos en el mercado de capitales, estimula los gastos inútiles en determinadas compañías, etc. Cree, sin embargo, la Minoría que las medidas tomadas después de la guerra por los sucesivos Gobiernos para desalentar los aumentos de dividendos constituían una medida ineludible, a fin de mantener el pleno empleo sin una inflación seria. La Minoría se opone terminantemente a la recomendación de la Mayoría de que el impuesto diferencial sobre los beneficios sea abolido inmediatamente, con independencia de si se gravan o no las ganancias del capital. Mientras que recomienda que se mantenga, gravándose los beneficios de las compañías a un tipo uniforme sobre la renta total de las mismas. Debería deducirse el impuesto sobre la renta al tipo normal

al pagar intereses, dividendos, etc. Coincide la Minoría con la Mayoría en la conveniencia de derogar las exenciones y reducciones del impuesto sobre los beneficios. Simultáneamente con el establecimiento de un impuesto sobre las ganancias del capital que grave a los individuos, deberán someterse las ganancias de capital realizadas por las compañías al impuesto sobre los beneficios de las compañías.

*El nivel de la imposición sobre las compañías.*—Según la Junta haría falta un impuesto unitario del 40 por 100 para producir aproximadamente el mismo ingreso que produce actualmente el impuesto sobre la renta sumado al impuesto sobre los beneficios. La Minoría recomienda que cuando empiecen a ingresar en el Tesoro los rendimientos del impuesto sobre las ganancias del capital, los tipos del impuesto sobre las compañías vayan siendo simultáneamente reducidos hasta llegar a un 33,1/3 por 100, que considera que sería el tipo apropiado para el nivel impositivo actual.

D. *La diferencia de concepción entre la renta de la Tarifa D y la renta de la Tarifa E* (299).—En el caso de un oficio o empleo, la renta imponible está constituida por los ingresos reales del año, restándoles tan sólo aquellos gastos en que se haya incurrido "total, exclusivamente y necesariamente en el cumplimiento de las obligaciones". Con el transcurso de los años se ha modificado esta concepción: permitiendo a los comerciantes anticipar futuras pérdidas por medio de la evaluación de sus "stocks" a los valores corrientes del mercado si éstos son inferiores a los de coste; concediendo deducciones por gastos de capital; reconociendo como gastos corrientes algunos no conectados con los ingresos del año en curso.

Nada análogo a esto constituiría un gasto deducible para la segunda tarifa E. Los gastos hechos para asegurarse un mejor empleo o los de mantenimiento o educación, no son deducibles. Por todas estas razones el concepto "renta" de la tarifa E no es análogo al concepto "beneficio neto" de la tarifa D. Aunque las disposiciones generales de ésta pueden contribuir en algún caso a un reparto más equitativo del impuesto, lo hacen a costa de una falta de equidad con respecto a otros contribuyentes: lo que llega

---

(299) *Final Report. Memorandum of dissent*, párrafos 113 a 131, páginas 390 a 395.

en algunos casos a verdaderos subsidios indirectos concedidos a algunos de éstos. Un impuesto sobre los ingresos comerciales de los que se dedujeran los gastos inevitables sería menos arbitrario y más simple de administrar; pero por razones puramente económicas, la Minoría no recomienda la abolición de las deducciones; si no puede eliminarse la actual diferencia entre las tarifas D y E, reduciendo el número de gastos deducibles según aquella, cabe preguntarse si no podría aumentarse el de gastos deducibles para ésta. Los redactores del Memorándum creen que no sería posible introducir un sistema de deducciones de capital con respecto a la inversión que se lleva a cabo en un ser humano. Tampoco creen que aquella diferencia de concepción podría suprimirse redactando de distinto modo la frase relativa a los gastos en la tarifa E para hacerla más parecida a la correspondiente de la tarifa D. En estas circunstancias consideran que la única solución es reconocer abiertamente esa diferencia de concepción y compensarla de modo aproximado por medio de una diferenciación en los tipos impositivos. Esa diferenciación ya existe en forma de reducción por renta ganada. Las disposiciones relativas a esta reducción deberían ser modificadas tan sólo para hacerlas más equitativas.

Por lo tanto, la Minoría recomienda: 1) Que esa reducción se conceda a todas las rentas que tributen por tarifa E sin ningún límite superior. 2) En el caso de aquellos que obtienen su renta de una profesión u oficio que tributen según el caso II de la tarifa D, la reducción deberá concederse sin ningún límite superior, pero deberá concederse tan sólo a aquellos contribuyentes que por su propia opción estén dispuestos a hacer que tributen sus beneficios de acuerdo con la norma relativa a gastos deducibles de la tarifa E. 3) En el caso de negocios sin personalidad jurídica independiente que tributan por el caso I, la reducción debe ser concedida dentro de los límites recomendados en el 2.º Informe de la Comisión y sólo a aquellos contribuyentes que opten por que sus beneficios sean gravados según la norma de gastos deducibles de la tarifa E. 4) Los contribuyentes que ejerciten esa opción no podrán solicitar que se les descuenten los gastos que no sean de capital o que no estén, directa e inevitablemente, destinados a obtener los beneficios del año en curso. La Junta estima el coste de la extensión

ilimitada de esta reducción, en el caso de la tarifa E, en unos diez o doce millones de libras. No es posible decir qué ingresos produciría el restringir los gastos deducibles por tarifa D en cuanto a los contribuyentes que ejerciten su opción, pero la Minoría estima que las ganancias netas para el Tesoro estarían entre los 25 y los 40 millones de libras.

E. *Consecuencias particulares relativas a la imposición sobre los beneficios* (300).—Mientras que es partidaria de una reducción en la carga impositiva que han de soportar los beneficios de las compañías, como parte de una reforma más amplia, la Minoría se opone fuertemente al proceso por medio del cual el concepto de beneficios impositivos está siendo cercenado por medio de nuevas concesiones y exenciones de distinta clase. Las demandas de nuevas concesiones y exenciones llevadas ante la Comisión, han sido numerosas. Esta ha resistido a las mismas en algunos casos, no ha decidido en otros y las ha concedido en algunos. La Minoría se limita a estudiar aquellos casos en que opina que las concesiones existentes deben restringirse o suprimirse y aquellos otros en que discrepa de los argumentos de la Mayoría.

A) *Reducción por pérdidas*.—Actualmente si un contribuyente que tributa por los casos I o II de la Tarifa D tiene un exceso de gastos deducibles, puede contraponerlos a la renta procedente de otra fuente en el año en curso y en el siguiente, o contraponerlos en el futuro a ingresos procedentes de la misma fuente con carácter indefinido. Como la renta consistente en sueldos o salarios nunca puede ser considerada como negativa, resulta que el comerciante que tributa por tarifa D disfruta de un privilegio anómalo. Por lo que se propone que las pérdidas puedan ser únicamente contrapuestas a la renta futura procedente de la misma fuente.

B) *Deducciones del capital*.—La legislación promulgada en 1944 y años sucesivos ha aumentado el marco de estas deducciones fuera de los límites recomendados por la Comisión de 1920, creando una situación en parte anómala porque las deducciones sólo se conceden a los activos materiales y nunca por el gasto de capital utilizado en mantenimiento y educación, como ya se dijo,

---

(339) *Final Report. Memorandum of dissent*, párrafos 132 a 179, páginas 396 a 410.

y además porque la deducción se concede por el gasto de capital mientras que no se gravan las ganancias del mismo. Coincidiendo con la Comisión en lo relativo a la deducción por depreciación para edificios comerciales, la introducción de una deducción por agotamiento de minas y otra por los trabajos de explanación y túneles, la Minoría recomienda que se introduzca una deducción por el coste de los derechos mineros y asimismo que el trato de las deducciones de capital concedido a la agricultura sea asimilado al trato que se concede a las deducciones de capital con carácter general.

C) *Evaluación de "stocks"*.—Los firmantes del Memorándum se oponen a las recomendaciones de la Mayoría que permitirían que los "stocks" comerciales fueran evaluados a efectos impositivos por el más bajo de los tres métodos alternativos de evaluación. Sus objeciones a estas recomendaciones están basadas en razones de equidad y de conveniencia económica. No coincide con la Mayoría en que el supuesto inherente al método F. I. F. O. (que el comerciante vende primero aquellas cosas que han estado más largo tiempo en su poder) sea arbitrario. Apoya, por tanto, la sugerencia de la Junta de Ingresos Interiores de que la evaluación de este método pase a ser la regla general para la evaluación de "stocks" al determinar los beneficios comerciales a efectos fiscales. Decidiéndose por el método F. I. F. O. establece una limitadísima gama de excepciones posibles al uniforme empleo del mismo. Discute los argumentos de la Mayoría en favor de la variante llamada L. I. F. O.: existen fuertes razones en contra de esta propuesta. Puesto que los negocios actuales tienen una vida duradera y su volumen real de producción suele aumentar con el tiempo; puesto que la tendencia a largo plazo de los precios es evidentemente al alza y no a la baja, la adopción de ese método significaría una pérdida permanente y creciente de ingresos. La afirmación de la señorita Sutherland y del profesor Hicks de que el método L. I. F. O. sería contrario al interés nacional, encuentra pleno apoyo en los firmantes del Memorándum.

D) *Reducción por doble imposición*.—La Minoría no comparte la opinión de que es contrario a la equidad que un beneficio ganado en un país por el residente de otro país esté sujeto a impuesto en los dos países. El derecho de las respectivas sobera-

nías para establecer impuestos sobre la renta surgida en su territorio no puede ser discutido. La justificación de la reducción por doble imposición no está en la equidad, sino en el estímulo que supone a las inversiones internacionales. Puesto que éste es uno de los objetivos principales de la política inglesa, y dado que el principio de la reducción por doble imposición está establecido por numerosos acuerdos internacionales, la Minoría no sugiere que se suprima, aunque —dice— causa unas pérdidas de ingresos de unos 100 millones de libras anuales. En cuanto a la imposición indirecta, si recomienda que los acuerdos actuales que la reconocen, lejos de ser extendidos, sean anulados. También se opone a la recomendación de la Mayoría de que se reconozcan a efectos del descuento los impuestos locales, comarcales, etc. Su recomendación final es que la reducción concedida a los individuos con respecto a la imposición extranjera debe limitarse a los impuestos que gravan a los individuos y que la reducción concedida a las compañías debe limitarse a los impuestos correspondientes que gravan a éstas.

E) *Beneficios procedentes del extranjero.*—La Minoría opina que la recomendación de la Mayoría relativa a la creación “de las compañías de comercio exterior” es demasiado vaga. Por otra parte, la adopción de esta recomendación expondría al Gobierno del Reino Unido a la acusación de que, contrariamente a las normas internacionales, concede un subsidio a la exportación a través de preferencias impositivas. El coste de la concesión que se propone no es fácil de determinar, pero podría estimarse en unos 55 millones de libras la pérdida de ingreso que supondría.

#### F. *Otros aspectos de la imposición sobre la renta (301):*

A) *Deducciones de gastos y beneficios en especie.*—En opinión de la Minoría, la forma en la que una persona obtiene un ingreso (ya sea un jornal o salario, ya la deducción de un gasto) no debe significar ninguna diferencia respecto a si ese ingreso está o no sujeto a impuesto. Análogamente, la posibilidad de reclamar de-

---

(301) *Final Report. Memorandum of dissent*, párrafos 180 a 216, páginas 410 a 418.

ducción de gastos debería ser la misma, indiferentemente de si esos gastos salen de un sueldo o de una partida concedida por el empresario a ese fin. Si se aplican reglas distintas a la deducción de gastos, habrá la posibilidad de disfrazar de deducciones de gastos determinadas remuneraciones. La legislación de 1948 intentó eliminar estas diferencias de trato. Contrariamente a la Mayoría, los firmantes del Memorándum son partidarios de que esas disposiciones sean aplicadas rigurosamente y que, en consecuencia, las dispensas que la misma Ley concede se reduzcan a muy limitadas clases de gastos. Tampoco coincide con la Mayoría en que sería deseable el abandono del intento de las autoridades financieras de limitar los gastos deducibles a casos determinados y precisos. Coincide, en cambio, con ésta en que debe ser derogada la actual exención concedida a los directivos de entidades benéficas, como asimismo —en lo que respecta a los beneficios en especie— en que la exención de éstos se presta a abusos. Por último recomienda que la Junta de Ingresos Interiores publique las cifras relativas a los efectos de la Ley de 1948 en cuanto al número de casos, la cuantía total de los gastos deducidos en esos casos y la cuantía de los que no fueron deducidos.

**B) Bonificación impositiva por pensiones.**

a) *La extensión de esta reducción.*—La Mayoría acepta la recomendación del 2.º Comité Tucker de que se conceda a todas las clases de personas que ganan una renta y actualmente no tienen derecho a él: los que son empleados de sí mismos, los Directores —controlen o no las compañías— y los empleados que tienen pensiones inadecuadas o no las tienen. La Minoría es opuesta a ello. Esta reducción ya representa una pérdida de ingresos de unos 100 millones de libras. Extenderla costaría de 55 a 70 millones más. En consecuencia la Minoría se opone a las recomendaciones del 2.º Comité Tucker y de la Mayoría de que se extienda la reducción a los que son sus propios empresarios y a los Directores que controlan las compañías. Admitiéndola, en cambio, para aquellas personas cuya remuneración depende de sus cualidades personales y supone la posesión de poco o ningún capital.

b) *Beneficios de retiro en forma de suma global.*—Tampoco comparten los firmantes del Memorándum la opinión de la Ma-

yoría sobre la recomendación del Comité Tucker de que se permitiera para un plan de retiros y pensiones el pagar en forma de suma global exenta de impuestos hasta la cuarta parte de los beneficios de retiro con un máximo de 10.000 libras. La Mayoría dice que para el futuro ese máximo debe limitarse a 2.000 libras. La Minoría va más allá y recomienda que la Junta de Ingresos Interiores no apruebe ningún futuro plan de pensiones, sino con la condición de que sólo proporcione beneficios en forma de pensión a los participantes, respetándose los derechos adquiridos con respecto a la percepción de sumas globales.

c) *Compensación por pérdida de empleo y pagos "ex-gratia".*—De acuerdo con la Mayoría se recomienda que todos estos pagos estén sujetos a impuesto.

C) *Transferencias de renta por medio de pactos.*—El sistema fiscal británico es casi el único que reconoce como una carga sobre la renta el pago asumido voluntariamente a condición que se haga de acuerdo con un pacto escriturado por más de seis años o se haga en favor de un hijo soltero del que firma el pacto y no retribuya ningún valor recibido por el firmante. Desde 1922 se han introducido restricciones con respecto al reconocimiento fiscal de esos pactos y desde 1946 dejó de reconocérseles a efectos del sobreimpuesto. Los firmantes del Memorándum no coinciden con la Mayoría en que esos pactos "juegan un papel útil" en el sistema impositivo. Pero reconocen que su difusión es tal, que su abolición radical causaría dificultades económicas a muchas familias. Y recomienda que se revise el actual sistema en conexión con las cuestiones de transferencia de rentas y propiedades, tomando en consideración el problema de los pactos. Como medida interina recomienda que la cuantía de renta transferible por pacto y reconocida a efectos impositivos se limite a 500 libras al año.

D) *Entidades benéficas.*—Coincide con la Comisión en que es necesario introducir una definición más precisa de estas entidades, y con la reserva hecha por los señores Gates e Hicks en que éstas sólo deben recibir exención total hasta un tipo fijo después de lo cual deben pagar el impuesto a un tipo igual a la mitad de la cuantía en que el tipo normal excede de aquél.

E) *Gravamen por tarifa E sobre casas-habitación.*—La Minoría coincide con la Comisión, excepto en un punto: el gravamen



impuesto al propietario ocupante de una casa-habitación. La Minoría considera que expresar la renta atribuible a la ocupación de una casa en términos de 1939, mientras que las rentas de otras fuentes se expresan en términos de nuestros días, constituye una discriminación en favor de determinadas rentas. El gravamen debería basarse en la renta en que está alquilada una propiedad o, si no lo está, en la "renta por la que se alquilaría". Para evitar dificultades financieras a los afectados, el paso del valor del gravamen en términos de 1939 a su valor en términos actuales debería hacerse por plazos anuales no mayores del 10 por 100 del gravamen existente cada año.

*G. Sumario de recomendaciones:*

a) *Ganancias del capital:* I) Las ganancias del capital de los individuos deberían estar sujetas al impuesto sobre la renta, pero no al sobreimpuesto (parágrafo 62) (302). Las ganancias de capital de las compañías deberían ser gravadas por el impuesto sobre los beneficios de las corporaciones (parágrafo 107).

II) El impuesto debería gravar las ganancias netas realizadas en el año después de deducir las pérdidas netas realizadas. Cuando las pérdidas netas realizadas excedan de las ganancias netas, la diferencia debería poder contraponerse más adelante a futuras ganancias (parágrafo 65).

III) No debería hacerse ninguna distinción entre las ganancias a largo y a corto plazo. La transferencia de propiedad por medio de herencia o donaciones "inter vivos" debería ser reconocida como realización, evaluándose la propiedad a estos efectos por las mismas reglas que se aplican a efectos de la legislación del timbre.

IV) Las pérdidas de capital no absorbidas que presente un patrimonio evaluado con valor probatorio deberían ser descontadas del impuesto sobre el caudal relicto que recae sobre ese patrimonio (parágrafo 67).

V) Los ingresos netos procedentes de la venta de derechos temporales (después de deducirse cualquier suma que pueda haberse pagado por la adquisición de esos derechos) que estén actualmente exentos de impuestos, deberían estar sujetos al impuesto

---

(302) La numeración de este paréntesis y de los sucesivos es la correspondiente a los párrafos del Memorándum de disenso.

sobre la renta de modo análogo a como lo estén las ganancias del capital (parágrafo 71).

VI) Las ganancias que resultan de la venta de las casas ocupadas por su propietario, con la extensión de una residencia por cada contribuyente, deberían estar exentas del impuesto sobre las ganancias del capital (parágrafo 68).

VII) A los efectos de la introducción del impuesto, los activos comprados antes del día designado, deberían ser considerados, en el caso de valores cotizados en bolsa, como habiendo sido adquiridos al precio medio de ese día; en el caso de otros activos, el coste real de adquisición debería ser considerado como el precio de compra, pero la ganancia imponible debería reducirse a aquella fracción de la ganancia total que represente el período comprendido entre el día citado y la fecha en que se realice el activo, con respecto al período total en que se ha sido propietario de éste (parágrafo 69).

VIII) Durante un período inicial, el impuesto debería limitarse a las ganancias que surjan de la venta de negocios, valores, y toda clase de propiedad real, y debería existir un límite de exención determinado por consideraciones administrativas (parágrafo 70).

b) *Imposición sobre las sociedades:* IX) Los beneficios de las compañías deberían estar sujetos solamente a un impuesto: el Impuesto sobre los Beneficios de las Sociedades. Ningún impuesto sobre la renta debe gravar a las compañías como tales, pero se debe pedir a éstas que actúen como agentes de la Hacienda y deduzcan el impuesto sobre la renta al tipo normal vigente de todos los intereses y dividendos pagados por ellas (parágrafo 92).

X) Simultáneamente con la introducción del impuesto sobre las ganancias del capital, debería ser abolida la discriminación existente entre los beneficios distribuidos y los no distribuidos y debería gravarse a las compañías al tipo uniforme del impuesto sobre los beneficios de las sociedades, por el total de sus beneficios (parágrafo 106).

XI) El impuesto sobre la renta deducido en la fuente, que recae sobre los intereses y dividendos recibidos por las sociedades, debería ser descontado al establecer la deuda tributaria de éstas con

respecto al impuesto sobre los beneficios de las sociedades (parágrafo 106).

XII) Debería considerarse el 33,1/3 por 100 como el tipo apropiado para el Impuesto sobre los Beneficios de las Sociedades en el presente nivel impositivo y a la luz de la carga que ha de imponerse sobre las ganancias del capital. El impuesto debería establecerse inicialmente al 40 por 100, que es el tipo equivalente a los impuestos actuales que recaen sobre las sociedades, pero el tipo debería posteriormente reducirse en concepto de compensación respecto a los ingresos por el nuevo impuesto establecido sobre las ganancias del capital hasta llegar al 33,1/3 por 100 (parágrafos 108-109).

c) *Reducción por renta ganada:*

XIII) La reducción por renta ganada debería ser concedida a las rentas que tributan por tarifa E sin ningún límite superior de renta (parágrafo 129).

XIV) En el caso de los individuos y asociaciones que tributan por el caso II de la tarifa D, la reducción por renta ganada debería ser concedida sin ningún límite superior, pero solamente a los contribuyentes que, en virtud de su propia opción, tributen por sus beneficios de acuerdo con la regla relativa a los gastos de la tarifa E (parágrafo 129).

XV) En el caso de empresas sin personalidad jurídica independiente que tributen por el caso I de la tarifa D, la reducción por renta ganada debería ser concedida dentro de los límites recomendados en el parágrafo 220 del informe de la Comisión, pero tan sólo a los contribuyentes que, en virtud de su propia opción, hayan tributado sobre sus beneficios siguiendo la norma de gastos de la tarifa E (parágrafo 129).

XVI) Los contribuyentes cuya renta tribute por los casos I y II de la tarifa D y ejerciten su opción a tributar de acuerdo con la regla de gastos de la tarifa E, no podrán reclamar los gastos que: a) no tengan la naturaleza de gastos de capital, y b) no estén directa e inevitablemente dirigidos a la obtención de beneficios en ese año (parágrafo 129).

d) *Reducción por pérdidas:*

XVII) Aparte de las sociedades financieras, a las que se tendrá que continuar aplicando las disposiciones de la Ley del Impues-

to sobre la Renta de 1952, artículo 342 (4), las pérdidas en el futuro deberían ser contrapuestas únicamente a la renta futura procedente de la misma fuente (parágrafo 142).

XVIII) Hasta la introducción del impuesto sobre las ganancias del capital, a las sociedades financieras que tributan por sus ganancias de capital como traficantes en valores, se les debería permitir contraponer las pérdidas surgidas en las transacciones de valores tan sólo frente a futuras ganancias procedentes de la misma fuente (parágrafo 147).

XIX) Las compañías con derecho a deducir como gastos los pagos hechos a compañías subsidiarias, de acuerdo con las disposiciones de la Ley de Hacienda de 1953, artículo 20, no tendrán derecho a reclamar tales deducciones en los casos en que los pagos se hagan a una subsidiaria adquirida por la compañía central a sabiendas de que estaba incurriendo en pérdidas (parágrafo 146).

e) *Deducciones de capital:*

XX) Simultáneamente con la introducción de un impuesto sobre los ingresos procedentes de la venta de derechos temporales (parágrafo 71), se recomienda la introducción de una deducción de capital (sujeta a una carga de balance, etc.) por el coste de los derechos mineros y por las primas pagadas al efectuar arrendamientos (parágrafo 149).

XXI) El trato impositivo de las deducciones de capital dado a la agricultura debería ser asimilado al trato de las deducciones de capital con carácter general (parágrafo 151).

f) *Evaluación de "stocks":*

XXII) La evaluación por medio del método F. I. F. O. debía ser la regla general para evaluar los "stocks" al determinar los beneficios comerciales con fines impositivos. Las excepciones a esta regla deberían ser concedidas solamente: a) en los casos en que el coste real en que se ha incurrido en conexión con alguna partida vendida puede ser determinado directamente; b) con el consentimiento de las autoridades de Hacienda, en aquellos casos en que no se puede esperar razonablemente que un negocio mantenga los registros necesarios para la determinación de los "stocks" por este método y se considere como adecuado un método más sencillo de evaluación de "stocks"; c) cuando el valor corriente del

mercado está por debajo del coste actual, la evaluación sobre la base del valor de mercado debería ser permitida a opción del contribuyente (parágrafos 158, 160).

g) *Reducción por doble imposición:*

XXIII) La reducción concedida a los individuos con respecto a la imposición extranjera debería estar limitada a los impuestos que gravan a los individuos y la reducción concedida a las compañías debería estar limitada a los impuestos correspondientes que gravan a las compañías (parágrafo 172).

h) *Deducciones de gastos y beneficios en especie:*

XXIV) La Junta de Ingresos Interiores debería publicar anualmente en su informe cifras relativas a la aplicación de la legislación de 1948 que muestren: 1) el número de casos en que se hicieron liquidaciones como resultado de la aplicación de la Ley; 2) la cuantía total de los gastos reclamados en esos casos; 3) la cuantía de los gastos cuya deducción no se concedió (parágrafo 189).

i) *Jubilación:*

XXV) Debería extenderse la reducción siguiendo las líneas recomendadas por el segundo Comité Tucker con la excepción de los patrones auto-empleados y de los directores con control sobre las compañías. Las contribuyentes que tributan por el caso segundo de la tarifa D, deberían poder, a través de sus asociaciones profesionales, organizar y administrar fondos para retiro sobre bases análogas a las establecidas por la Ley de Hacienda de 1921, artículo 32 (parágrafo 196).

XXVI) Los beneficios en forma de una suma global deberían ser abolidos en el caso de las personas que se inscriban en el futuro en los planes de jubilación, sin perjuicio de los miembros actuales de esos planes (parágrafo 199).

j) *Pactos de donación:*

XXVII) Debería aplicarse una revisión del sistema actual de impuesto sobre la herencia en conexión con la cuestión de las transferencias de renta y patrimonios; y la cuestión del trato impositivo de las transferencias voluntarias de renta por medio de pactos debería formar parte de esa investigación (parágrafo 208).

XXVIII) Como medida provisional, la cuantía de la renta donada cuya transferencia se reconoce a los fines de la liquidación por sobreimpuesto del donante, debería ser limitada a 500 libras al año en el caso de un solo beneficiario.

k) *Entidades benéficas:*

XXIX) Debería existir una definición más restrictiva de la entidad benéfica a fines impositivos y estas entidades deberían recibir exención impositiva tan sólo hasta un cierto tipo del impuesto sobre la renta y solamente a la mitad de ese tipo sobre el excedente (parágrafo 211).

l) *Gravamen por tarifa A sobre casas-habitación:*

XXX) El gravamen debería continuar basándose sobre la renta en la que está alquilada realmente la propiedad o la cantidad en la que se podría alquilar ese año si no lo está. Esta última cuantía debería ser interpretada como la cuantía de la "renta normal" de las casas que han adquirido una "renta normal", en virtud de las Leyes de Control de las Rentas con anterioridad al 30 de agosto de 1954, y, para las demás casas, debería estar basado sobre el valor corriente de alquiler. A fin de evitar las dificultades financieras del ajuste del gravamen de la tarifa A a los que viven en su propia casa, pasando desde el valor de antes de la guerra al valor actual, debería hacerse por plazos graduales cuyo aumento no excederá del 10 por 100 de la carga existente cada año.

H. *Recomendaciones de la Mayoría.*

A) *Recomendaciones de la Mayoría a las que se adhieren los firmantes del Memorándum:*

A'. *Recomendaciones a que se hace referencia en el Memorándum:*

m) *Deducciones de capital:*

XXXI) Deberían concederse deducciones de capital para edificios comerciales; los excedentes realizados en la venta de activos que den derecho a deducciones de capital deberían estar sujetos a impuestos excepto en el caso de barcos construidos con anterioridad a 1946; las obras de explanación y túneles deberán tener

derecho a deducciones anuales y de compensación (parágrafos 149, 151).

n) *Gastos personales:*

XXXII) Los directores o empleados de las entidades de beneficencia o sociedades no comerciales deberían estar sujetos a la legislación especial de 1948 (parágrafo 188) (recomendación 10) del sumario de recomendaciones de la mayoría).

o) *Compensación por pérdida del empleo, etc.:*

XXXIII) El pago por compensación de la pérdida de empleo debería tributar. El total de dichos pagos, así como el de los pagos "ex gratia" a la terminación del servicio, debería ser gravado (parágrafos 200-201).

p) *Pacto de donación:*

XXXIV) Los convenios con fines de crear fideicomisos discrecionales deberían ser considerados sin efecto a los efectos del impuesto (parágrafo 209) (recomendación 5) de la mayoría).

XXXV) El autor de un pacto en favor de un miembro de su familia debería ser requerido para que presentara cada año declaración en forma, suya y del beneficiario, respecto a la ausencia de cualesquiera acuerdos o entendimientos para la devolución directa o indirecta de una parte del beneficio. Esto debería extenderse a todos los parientes y la declaración exigida debería hacerse bajo juramento (parágrafo 209) (recomendación 6) de la mayoría).

B' *Recomendaciones a que no se ha hecho referencia en el Memorándum:*

XXXVI) La reducción por rentas fluctuantes y la consiguiente derogación de las disposiciones especiales concerniente a los autores (recomendación 8) de la mayoría).

XXXVII) El director debe tener derecho al mismo beneficio que el empleado con respecto a la acomodación para viviendas (recomendación 11).

XXXVIII) Debería ponerse fin a la reducción especial por gastos de viaje ocasionados por las circunstancias de guerra (recomendación 13).

XXXIX) En el caso de empleo múltiple debería concederse el

descuento por los viajes entre el lugar principal de trabajo y el sitio en el que se tiene el empleo subsidiario (recomendación 14).

XL) Los ingresos posteriores al cese deberían tributar (recomendación 16).

XLI) Las normas concernientes a residencia, residencia ordinaria y empleo en el extranjero deberían ser racionalizadas y codificadas (recomendación 18) a 20).

XLII) Los cobros de deudas dudosas deberían tributar (recomendación 17).

XLIII) Los pagos por el alquiler o uso de un activo deberán ser deducibles al computar beneficios y tributar en manos del que los recibe (recomendación 24).

XLIV) Los excedentes de las corporaciones que se dedican al comercio mutual deberían tributar (recomendación 40).

XLV) La B. B. C. debería estar exenta del impuesto sobre la renta e impuesto sobre los beneficios sobre sus beneficios comerciales (recomendación 41).

XLVI) El impuesto por tarifa D debería ser liquidado sobre la base del año en curso a las compañías comprendidas en los casos I y II y a todos los contribuyentes comprendidos en los casos IV y V (recomendación 46).

XLVII) Las empresas nacionalizadas y las de utilidad pública deberían tributar sobre las mismas bases que las demás sociedades (recomendación 36) y 37).

XLVIII) Las sociedades industriales y económicas y las sociedades inmobiliarias deberían tributar solamente por el saldo retenido de sus beneficios (recomendaciones 38) y 39).

XLIX) Los bonos deberían estar sujetos a sobreimpuesto (recomendación 47).

L) Los dividendos pagados con cargo a los beneficios del capital deberían tributar (recomendación 48).

LI) Las recomendaciones concernientes a las tarifas A y B con excepción de las bases impositivas para el ocupante de su propia casa (recomendaciones 49) y 59); Administración (recomendaciones 60) a 76); Elusión fiscal (recomendaciones 77) a 81), y evasión fiscal (recomendaciones 82) a 90).



B) *Disiente la Minoría de las siguientes recomendaciones de la Mayoría:*

LII) La inmediata abolición del impuesto discriminatorio sobre los beneficios distribuidos.

LIII) Enmienda de la regla de gastos de la tarifa E (recomendación 4) de la mayoría.

LIV) Repudiación legal del criterio de Lord Davey (recomendación 3).

LV) Reducción por deducciones no utilizadas de capital y de inversión contra otra renta de un año futuro (recomendación 30).

LVI) Permiso para usar el método L. I. F. O. de evaluación de "stocks" a efectos impositivos (recomendación 6).

LVII) Extensión de la reducción por doble imposición a los impuestos provinciales, cantonales y municipales independientemente de las liquidaciones existentes (recomendación 43).

LVIII) Concesión de reducción por impuesto "indirecto" extranjero a un accionista minoritario, independiente de las liquidaciones existentes (recomendación 44).

LIX) Introducción de una categoría especial de "sociedades de comercio exterior" para ser eximidas del impuesto.

LX) Abolición de la regla especial relativa a los gastos y beneficios en especie para los directores no propietarios que reciban menos de 2.000 libras al año (recomendación 10).

LXI) Abandono del intento de tomar en consideración "los ahorros domésticos".

I) *Declaración final* (303).

La Minoría no hace una estimación del saldo neto de sus recomendaciones, pero no duda que su adopción aumentaría los ingresos. Si se adoptaran esas reformas podría también adoptarse en el futuro una escala progresiva de tipos impositivos más moderados que la actual: Esta es tan fuerte porque instintivamente se tiene en cuenta la existencia de lagunas impositivas que hacen que la verdadera capacidad tributaria esté por encima de lo declarado.

---

(303) Parágrafo 218, págs. 423 y 424.

J) *El Memorándum de 7 de enero de 1952 de la Junta de Ingresos Interiores* (304).

Publicado como Anexo: "La Imposición sobre las Ganancias del Capital", este Memorándum, después de unas consideraciones y definiciones de carácter general en su "Introducción", se plantea al final de ésta las siguientes preguntas: a) ¿Existen ganancias del capital que aumenten la capacidad impositiva?; b) ¿Es esto cierto para todas las ganancias del capital, y si no es así, qué distinciones deben hacerse?; c) ¿Qué esquema impositivo resolvería mejor los problemas teóricos y prácticos presentados?; d) ¿Qué dificultades presentaría ese esquema?; e) ¿Qué personal se emplearía, probablemente?; f) ¿Cuál sería el rendimiento probable?; g) ¿Qué conclusiones generales pueden obtenerse?

A estas preguntas se contesta a lo largo de las 27 páginas del Memorándum y de modo aún más claro en el *sumario* con que termina éste y que reproducimos:

1) Existen algunas ganancias del capital realizado que, "prima facie", aumentan la capacidad impositiva relativa de la persona que la experimenta en relación con la de otras.

2) Las ganancias de capital pueden ser realizadas, sin embargo, en circunstancias tales que sea dudoso que la opinión pública acepte la existencia de un objeto adecuado de gravamen impositivo, es decir, cuando los procedimientos de realización son reinvertidos para no producir más renta o cuando la ganancia se debe a un alza general en el nivel de precios. Pero las dificultades de distinguir entre las ganancias realizadas, de acuerdo con los acontecimientos que las originan o la manera en que se las hace frente, son tales que ningún esquema práctico gravaría probablemente todas las ganancias realizadas con sujeción a un tratamiento especial de los casos en que hay dificultad.

3) El aumento de valor, así como la realización de dicho aumento de valor, puede considerarse como causa de una capacidad impositiva adicional, pero es impracticable imponer una carga sobre el mero aumento de valor de los activos de capital.

4) Cualquier esquema para gravar las ganancias del capital de-

bería limitarse, por tanto, a las que han sido realizadas. Un modo posible de evitar anomalías sería considerar las donaciones y fallecimientos como ocasiones de realización al valor del mercado, pero esto causaría ciertamente dificultades en casos particulares.

5) Un esquema para gravar *como renta* las ganancias de capital realizadas debería graduar el impuesto por referencia a la renta total. Si la graduación del impuesto sobre la renta y del sobreimpuesto fuera adoptada, sería necesaria una disposición especial para disminuir la carga cuando las ganancias han acrecido durante un largo período o cuando se han recibido en un año ganancias anormales. Incluso así, la carga del impuesto sobre un objeto anteriormente exento sería tan grande en algunos casos que podría pensarse en algún medio de limitar el tipo efectivo, al menos para las ganancias a largo plazo hasta un límite fijo. Debería pensarse en una disposición especial adecuada, asimismo, para los casos en que el que obtiene las ganancias es una persona de capital relativamente pequeño. El tratamiento de las pérdidas de capital necesitaría una disposición especial.

Las ganancias realizadas, después de haberse establecido el impuesto, con respecto a activos poseídos antes de ese momento, necesitarían un trato especial y probablemente no se podría imponer gravamen por una cuantía superior al exceso de los beneficios realizados sobre el valor en el día designado.

Es posible resolver todos estos puntos, pero si no se quiere hacer un esquema más complicado de lo razonable, las disposiciones deberían ser simples y directas. Incluso así, cualquier esquema habría de ser extremadamente complejo. Un esquema posible se contiene a título de ejemplo en el párrafo 19 (este esquema abarca no menos de dos páginas y once apartados).

6) Dicho esquema originaría obvias anomalías y objeciones e, incluso, si se establecía al principio con el mínimo de complicaciones, es probable que fuera continuamente criticado y estuviera sujeto a propuestas de enmienda. Las enmiendas tenderían a aumentar la complejidad y el coste administrativo y a reducir los ingresos.

7) El rendimiento del impuesto puede estimarse, por término medio, en 50 millones de libras al año, pero el rendimiento en años

diferentes podría variar entre 250 millones de libras y —250 millones de libras (si se restituyen las pérdidas).

8) El personal empleado en la oficina del Inspector-jefe de Impuestos podría ser del orden de unas 500 personas; y existiría trabajo adicional—que podría ser considerable, pero que difícilmente puede ser estimado de antemano en la oficina de evaluación—, la oficina de los Comisarios especiales del Impuesto sobre la renta (que tienen a su cargo el sobreimpuesto) y la oficina de Propiedades (que tiene una sección especializada en la evaluación de las acciones no cotizadas).

9) Si los rendimientos del impuesto fueran considerados como una adición al excedente presupuestario, o las devoluciones incluidas en el déficit, como puede ocurrir, el efecto sobre la economía general podría ser, hasta cierto punto, *anti-inflacionario* en un período de inflación y (si las pérdidas del capital fueran restituidas y se hiciera el pago) *anti-deflacionario* en un período de deflación. Pero, como cuestión política, no sería fácil, en un período de inflación mantener la proposición de que una parte amplia del rendimiento del impuesto sobre las ganancias del capital fuera considerada como una adición al superavit presupuestario.

10) *Generalidades.* Aparte de las dificultades que se han mencionado, el momento actual sería, desde el punto de vista meramente ministerial, una mala ocasión para el establecimiento de un Impuesto sobre las Ganancias del Capital. El ramo que resultaría principalmente afectado—el del Inspector-jefe de Impuestos—está en pleno proceso de intento de rectificación de la infra-imposición de los comerciantes, etc., que tuvo lugar durante la guerra y después de ésta, y esta tarea, junto con los asuntos ordinarios, es probable que ocupe al personal entrenado que tiene actualmente y a los aumentos de éste que pueden ser previstos durante algunos años. La Oficina de Evaluación, que resultaría afectada en grado menor, pero aún considerable, ha sufrido pesadas cargas, que se le han impuesto desde la guerra, y, recientemente, una gran parte de la tarea de la evaluación clasificadora que había de llevarse a cabo en un futuro próximo ha tenido que ser postergada. Imponer una nueva carga a estos servicios expondría a perjudicar los trabajos que están ya llevando a cabo.

**K) *Apéndice I: beneficios casuales y no periódicos.***

Se reproducen en este apéndice las pruebas presentadas a la Comisión por Mr. M. C. Furtado, inspector-jefe adjunto de Impuestos.

**L) *Apéndice II: el Impuesto sobre las Ganancias del Capital.—El sistema de los Estados Unidos.***

Se hace un resumen perfecto del sistema impositivo americano sobre la materia.

**M) *Apéndice IV: la imposición sobre las ganancias de capital en otros países.***

Se resumen los sistemas impositivos en la materia de Bélgica, Dinamarca, Finlandia, Francia, Holanda, Noruega, Suecia y Suiza.

**N) *Apéndice VI: el rendimiento del Impuesto sobre las Ganancias del Capital.***

Se hace una estimación estadística ya invocada en el Memorandum.

**O) *Los apéndices III y V no se reproducen.***

**XXXVII" *Apéndice I al informe: lista de los que han enviado representación por escrito a la Comisión.***

La lista de los 133 entidades y 305 individuos que han sometido propuesta o sugerencia a la Comisión.

**XXXVIII" *Apéndice II: cambios en el método de los comerciantes para la evaluación de los "stocks" comerciales.***

Se hace un breve estudio de estos métodos y de los cambios experimentados.

**XXXIX" *Apéndice III: resumen de la legislación de determinados países con respecto a la imposición sobre los beneficios y la***

*renta procedente de fuente situada fuera de sus propios territorios.*

Se resumen las leyes de Australia, Bélgica, Canadá, República Federal Alemana, Francia, Holanda, Nueva Zelanda, Africa del Sur, Suiza y Estados Unidos.

José M.<sup>a</sup> LOZANO IRUESTE

# **EL CONTROL DE LA INFLACION**

**Por J. E. MEADE**

# **THE CONTROL OF INFLATION (\*)**

---

(\*) Esta traducción se publica por acuerdo con Cambridge University Press, Inglaterra.