

## CAPÍTULO XII

### LA DIVISIÓN DE INGRESOS

TANTO la Unión como los Estados miembros necesitan cobrar tributos a fin de satisfacer la realización de los servicios públicos que deben atender, por lo que se vuelve indispensable que se proceda a una adecuada división de los impuestos, que posibiliten el funcionamiento correcto de una división en la recaudación de tales tributos.

A esta división de impuestos entre la Unión y los Estados miembros se denomina generalmente *compensación de finanzas*, debiendo mencionarse que en la mayoría de los países federales se menciona también a los municipios, de manera que en verdad existe una división tripartita de los ingresos entre el gobierno federal, los gobiernos estatales y los municipios.

La compensación de finanzas calificada por los tratadistas alemanes de *Finanzausgleich*, es decir, una auténtica división de impuestos, es el conjunto de reglas que regulan la división de competencias tributarias de la Unión, las Entidades federativas y los municipios, en lo relativo a la recaudación de los tributos.

Los vocablos compensación de finanzas proceden de los estudiosos alemanes que los divulgaron y popularizaron tales como Popitz, Bühler, Stier, Somlo y otros, y este último los define como el conjunto de reglas jurídicas que establece la distribución de impuestos entre el poder central y los estatales, y en Alemania, entre la Unión, las Entidades federativas y los Municipios.

En Brasil el tema fue divulgado por el profesor Luiz Guedes Alcoforado.<sup>56</sup>

La técnica del derecho público ha creado varios sistemas a fin de regular la división de competencia tributaria. Grünwald expone al respecto, que puede distinguirse entre dos criterios para regular las relaciones financieras recíprocas: a) supremacía financiera exclusiva del gobierno central o de los gobiernos locales; b) supremacía financiera concurrente entre el gobierno central y los gobiernos de los Estados.

Actualmente tanto en los Estados Unidos como en Canadá y en Brasil existe una evidente supremacía financiera de la Unión sobre los Estados miembros, como se demuestra con los siguientes datos sobre la recaudación de impuestos:

<sup>56</sup> En el Brasil el tema fue divulgado en la monografía del Prof. Luiz Guedes Alcoforado intitulada *Da compensação de Finanças*, Recife, 1936.

	<u>Estados Unidos</u>	<u>Canadá</u>	<u>Brasil</u>
Unión	68%	59%	53.4%
Estados miembros	17%	27%	36.8%
Municipios	15%	14%	9.8%

Los datos relativos a Norteamérica abarcan el amplio periodo que va de 1914 a 1952; los de Canadá se refieren al promedio de los años de 1926-1950; y los relativos al Brasil comprenden exclusivamente al año de 1954.

Resulta oportuno destacar que la Constitución de 1946 favoreció notablemente a los municipios en materia tributaria, aun cuando en la historia del federalismo brasileño la Unión ha recibido siempre los tributos más importantes, y sólo en los últimos tiempos se ha desarrollado una corriente municipalista, a través de la creación del SENAM o *Servicio Nacional de los Municipios*, organizado por el líder municipalista Araujo Cavalcanti, durante la presidencia de Jânio Quadros.

De acuerdo con la sistemática de la Constitución de 1946, que también favoreció a la Unión en la recaudación de los tributos, competían al Gobierno Federal los siguientes impuestos: *a)* importación de mercaderías del extranjero; *b)* consumo de mercancías; *c)* rentas y productos de cualquier naturaleza; *d)* transferencia de fondos para el exterior; *e)* negocios económicos, actos e instrumentos regulados por ley federal; *f)* producción, comercio, distribución y consumo, así como importación y exportación de lubricantes o de combustibles líquidos o gaseosos de cualquier naturaleza, extendiéndose ese régimen, en lo que fuere aplicable, a los minerales del país y a la energía eléctrica.

En lo relativo al impuesto de importación de mercancías extranjeras, antes de 1808 imperaba el monopolio portugués, pero al abrirse los puertos al comercio exterior, se permitió el acceso de mercancías de navíos extranjeros, pagando derechos aduaneros en un porcentaje de 24% *ad valorem*. Sin embargo, los productos de Portugal debían cubrir un 16%, y los de Inglaterra todavía menos, es decir el 15% a partir de 1810, debido a la presión del poderoso imperialismo británico. La primera tarifa realmente brasileña se debió a Bernardo Pereira de Vasconcelos, que se calculó en un 15% como derechos aduanales para todos los países, anulando en esta forma el privilegio que se había otorgado a Inglaterra, y posteriormente se estableció la nueva tarifa debida a Alves Branco, en el año de 1834.

En cuanto al impuesto al consumo, correspondía su recaudación a los Ayuntamientos durante el Imperio Brasileño, pero Ruy Barbosa lo atribuyó a la Unión, aun cuando no existía disposición expresa en la primera Constitución republicana de 1891, pero integrado ya al sistema tributario del Gobierno Federal, en las Leyes Fundamentales de 1934, 1937, 1946 y la vigente de 1967, reformada en 1969.

El impuesto sobre la renta es uno de los más importantes en el sistema tributario moderno, y en algunos países constituye la principal fuente de recaudación; este tributo es de origen moderno ya que surgió esporádicamente en Francia en el año de 1793, pero ya en forma regular fue creado por el estadista británico Pitt en el año de 1798 con el objeto de financiar la guerra contra Bonaparte, y si bien fue suprimido en 1816, se restableció por Peel en el año de 1842, de manera permanente. También se adoptó en Suiza en 1840, en Austria en 1849, en Italia en 1864, también durante el siglo pasado en Nueva Zelanda, Prusia y Holanda. En Francia se restableció debido al victorioso proyecto de Caillaux en 1913 y ejecutado su cobro durante la primera Guerra Mundial, en 1917.

El propio impuesto sobre la renta ya se había conocido en los Estados Unidos durante la guerra de secesión, y de manera formal se estableció en 1894, pero fue declarado inconstitucional por la Corte Suprema en 1896, a instancias del distinguido abogado estadounidense Choate, que lo impugnó por cuenta de las clases conservadoras, sosteniendo que: "Son comunistas y socialistas los argumentos en cuyo nombre se propugna este impuesto."<sup>57</sup>

No obstante lo anterior, la enmienda XVI a la Constitución Federal que entró en vigor en 1913, restableció definitivamente este tributo, que actualmente es la mayor fuente de recaudación en los Estados Unidos, ya que el tratadista Munro calcula que el 70% de la renta federal procede de este impuesto.<sup>58</sup>

En el Brasil el citado impuesto sobre la renta fue sugerido por el vizconde de Jequitinhonha desde 1869, y muchos estadistas del Imperio lo defendieron, tales como Ruy Barbosa, que lo analizó más tarde especialmente en sus *Cartas de Inglaterra*, pero no fue sino hasta la ley número 4 625 de 31 de diciembre de 1922, expedida por Antonio Carlos, que se estableció de manera definitiva, y posteriormente esta materia ha sido regulada por una abundante legislación.

Este tributo ha crecido de manera voluminosa en Brasil, si se toma en cuenta que en 1929 sólo comprendía el 3% de la recaudación y en la actualidad excede el 40% de los impuestos federales, concurriendo con el impuesto al consumo y en algunas ocasiones superándolo, en el concepto de que la Entidad federativa que más contribuye en la recaudación de este impuesto es el Estado de São Paulo, que ha llegado al 40.32% del monto total en toda la Unión.

Este impuesto sobre la renta se ha denominado *Einkommenssteuer* en Alemania, *income tax* en los Estados Unidos e Inglaterra e *impôt sur le revenu* en Francia, y debe considerarse como un tributo sobre los ricos y moderado respecto de los pobres, debiendo señalarse que es a través de este impuesto

<sup>57</sup> *Das Fianzproblem im Bundesstaat* ("El problema financiero del Estado Federal"), 1921.

<sup>58</sup> *American Government*, Nueva York, 1946.

y el de la herencia, que Inglaterra ha realizado una política intensiva de socialización y de nivelación de las clases sociales.

La referida Constitución brasileña de 1946 ordenaba en su artículo 15, parágrafo 4, la distribución del 10% de la recaudación del referido impuesto sobre la renta entre los municipios, con exclusión de los de la capital, debiendo realizarse esa distribución por partes iguales, favoreciendo sobremana a la vida municipal.

Otros tributos, además de los anteriores, se han otorgado a la Unión por el texto de las diversas Leyes Supremas del Brasil, de acuerdo con la tendencia dominante de favorecer al poder central.

Las Entidades federativas también poseen su competencia tributaria propia, para el cobro de los impuestos que les permiten la regulación de su vida y de su autonomía. A este respecto el texto primitivo de la Constitución de 1946 otorgaba a los Estados miembros de la facultad para recaudar los siguientes impuestos: a) propiedad territorial, con excepción de la urbana; b) transmisión de las propiedades *mortis causa*; c) transmisión de la propiedad inmobiliaria *inter vivos* y su incorporación al capital de las sociedades; d) ventas y consignaciones efectuadas por comerciantes y productores, inclusive industriales, exceptuándose, no obstante, la primera operación de los pequeños productores, de acuerdo con la definición de la ley local respectiva; e) exportación al extranjero de mercancías producidas en la Entidad hasta el máximo de cinco por ciento *ad valorem*, prohibiéndose cualquier adición; f) los actos regulados por la ley local, de los servicios de la justicia y de los negocios de su economía.

El impuesto territorial no afectaba los predios que no excedieran de veinte hectáreas, cuando los cultivare sólo con su familia, el propietario que no tuviese otro inmueble.

Los impuestos sobre transmisión de bienes corpóreos correspondían a la Entidad federativa en la cual se encontraren situados.

El tributo sobre la transmisión *mortis causa* de los bienes incorpóreos, incluyendo títulos y créditos, pertenecía, aun cuando la sucesión se hubiese abierto en el extranjero, al Estado en cuyo territorio se liquidaran los valores de la herencia o se transfirieran a los herederos.

Las Entidades federativas no podían gravar los títulos de la deuda pública emitidos por otras personas jurídicas de derecho público interno, en el límite superior al establecido para sus propias obligaciones.

El impuesto sobre ventas y consignaciones era uniforme, sin distinción de procedencia o destino.

En casos excepcionales, el Senado Federal podía autorizar el aumento, por determinado tiempo, del impuesto de exportación hasta el máximo del diez por ciento *ad valorem*.

Cuando la recaudación estadual de los tributos, con excepción del de exportación, excediera en un municipio que no fuera de la capital, del total

de las rentas locales de cualquier naturaleza, el Estado estaba obligado a entregar a ese municipio anualmente el 30% del exceso recaudado.

Éstos eran, en esencia, los principios esenciales que regulaban la competencia tributaria de las Entidades federativas, consignados principalmente en el artículo 19 de la Carta Fundamental de 1946.

Por otra parte, los Estados no fueron bien distribuidos en el sistema de división de impuestos y la transferencia del impuesto territorial rural para los municipios no solamente mutiló aún más la competencia tributaria de los propios Estados, sino que por otro lado desvió la importancia que la utilización del tributo hubiera podido tener para un mejor aprovechamiento de la tierra, como se pretendía realizar por parte de algunos gobernadores, entre otros, Cid Sampaio y Carvalho Pinto, de Pernambuco y São Paulo, respectivamente.

La nueva Constitución de 1967, reformada en 1969, fortaleció aún más las facultades crecientes de la Unión, de manera creciente y hegemónica.

De acuerdo con el artículo 21 del texto reformado de la Constitución de 1967 (y que en esencia correspondía al artículo 22 de la redacción original), la Unión tiene competencias para decretar impuestos sobre:

I. La importación de productos extranjeros, facultando al Poder Ejecutivo, en las condiciones y en los límites establecidos en la ley, para alterar las alícuotas o las bases del cálculo respectivo;

II. Exportación para el extranjero de productos nacionales o nacionalizados, observándose lo dispuesto en la parte final del precepto anterior;

III. Propiedad territorial rural.

IV. Renta e ingresos de cualquier naturaleza, salvo ayuda de costas y pagos diarios por las cajas públicas, en la forma legal;

V. Productos industrializados, observándose también lo dispuesto por la parte final de la fracción I;

VI. Operaciones de crédito, cambio y seguro o relativas a títulos o valores mobiliarios;

VII. Servicios de transporte y comunicaciones, salvo los de naturaleza estrictamente municipal;

VIII. Producción, importación, circulación, distribución o consumo de lubricantes y combustibles líquidos o gaseosos y de energía eléctrica, impuesto que incidirá una sola vez sobre cualquiera de esas operaciones, excluida la incidencia de otro tributo sobre las mismas;

IX. Extracción, circulación, distribución o consumo de los minerales del país enumerados en la ley, impuestos que incidirán una sola vez sobre cualquiera de esas operaciones, observándose lo dispuesto en la parte final de la fracción anterior.

Por otra parte, los párrafos primero y segundo del mismo artículo 21 establecen la posibilidad de que la Unión establezca otros impuestos sobre fuentes gravables similares a las anteriores.

A su vez, el artículo 23 de la misma Constitución de 1967, en su texto reformado en octubre de 1969 (y que corresponde con algunas adiciones al artículo 24 de la redacción original de dicha Ley Suprema) establece que las Entidades federativas y el Distrito Federal pueden decretar impuestos sobre las siguientes fuentes gravables:

I. Transmisión, por cualquier título, de bienes inmuebles por naturaleza o por accesión física y de derechos reales sobre inmuebles, excepto los de garantía, así como sobre la cesión de derechos y su adquisición;

II. Operaciones relativas a la circulación de mercancías, realizadas por productores, industriales y comerciantes, impuestos que no serán acumulativos y de los cuales se descontará, en los términos de lo dispuesto en ley reglamentaria, el monto de lo cobrado en las anteriores, por el mismo o por otro Estado.

Parágrafo 1º El producto de la recaudación del impuesto a que se refiere la fracción IV del artículo 21 (rentas e ingresos de cualquier especie), que recaigan sobre los rendimientos del trabajo y de títulos de la deuda pública cubiertos por los Estados y por el Distrito Federal, serán distribuidos a éstos, en la forma que la ley establezca, cuando estuvieren obligados a retener el tributo.

Parágrafo 2º El impuesto a que se refiere la fracción I de este artículo compete al Estado en el cual está situado el inmueble, aun cuando la transmisión resulte de la sucesión abierta en el extranjero; pero su alícuota no excederá de los límites establecidos por la resolución respectiva del Senado Federal, a propuesta del Presidente de la República, en la forma en que lo disponga la ley.

Parágrafo 3º El impuesto a que se refiere la misma fracción I no recae sobre la transmisión de bienes o de derecho incorporados al patrimonio de persona jurídica en realización de capital, ni sobre la transmisión de bienes o derechos provenientes de fusión, incorporación o extensión del capital de personas jurídicas, salvo cuando la actividad preponderante de esa entidad radique en el comercio de esos bienes o derechos o en el arrendamiento de inmuebles.

Parágrafo 4º La ley reglamentaria podrá establecer, además de las mencionadas en la fracción II de este artículo, otras categorías de contribuyentes del impuesto respectivo.

Parágrafo 5º La alícuota del impuesto a que se refiere la misma fracción II será uniforme para todas las mercancías en las operaciones internas e interestadales; el Senado Federal, mediante resolución tomada a iniciativa del Presidente de la República, fijará las alícuotas máximas para las operaciones internas, las interestadales y las de exportación.

Parágrafo 6º Las exenciones del impuesto sobre operaciones relativas a la circulación de mercancías serán concedidas o revocadas en los términos fijados en convenios celebrados y ratificados por los Estados, según lo dispuesto en ley reglamentaria.

Parágrafo 7º El impuesto de que se trata en la fracción II no afectará las operaciones de productos industrializados y otros que la ley indicare, y que se destinen al exterior.

Parágrafo 8º Del producto de la recaudación del impuesto mencionado en la propia fracción II, el ochenta por ciento constituirá el ingreso de los Estados y el veinte por ciento de los municipios. El porcentaje perteneciente a los municipios, será depositado en cuentas especiales, abiertas en establecimientos oficiales de crédito, en la forma y en los plazos fijados en una ley federal.

Se puede constatar en el plano histórico una creciente supremacía financiera de la Unión, que se acentúa cada vez más en todos sentidos, debiendo tomarse en cuenta que aquel que dispone de la supremacía financiera dispone indudablemente de la supremacía política, económica y jurídica.

En cierto modo, esta supremacía es necesaria, pero, por otra parte, es indispensable reducirla a términos moderados, a fin de no comprometer el propio vínculo federativo, ya que algunos autores tales como Roger Pinto, llegan a temer por el futuro del federalismo, puesto que si se acentúa esta tendencia, se podría provocar la supresión de los Estados.

Por todas partes existe esa orientación: Estados Unidos, Canadá, Suiza, Australia y la República Federal Alemana; y recientemente, según informa Walter Kolarz, se advierte también una influencia de la Unión en la federación soviética, y que dicho autor justifica debido a los intereses decisivos que dicha Unión tiene que defender en el plano internacional.<sup>59</sup>

En el Brasil, el ex Primer Ministro Tancredo Neves estima que la federación brasileña se encuentra en crisis, afirmando que: "los Estados de la Unión sólo son autónomos por una ficción jurídica, pues el poder central reúne en forma discrecional los monopolios del crédito, del cambio y del salario".

<sup>59</sup> *Novo Plano Soviético de Sete Años*, 1959.