

EL GRAVAMEN DE LOS BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS DE SOCIEDADES Y PARTICULARES: UNA FORMA DE FINANCIACIÓN EN ÉPOCAS DE GUERRA

SUMARIO.— 1. Introducción.— 2. Medios a los que ha recurrido la Hacienda a lo largo de la Historia para sufragar el aumento de los gastos ocasionados durante la guerra.— 3. Impuestos extraordinarios o deuda pública.— 4. El proyecto de contribución sobre los beneficios extraordinarios obtenidos por las sociedades y particulares con ocasión de la primera guerra mundial.— 5. La contribución directa sobre los beneficios extraordinarios obtenidos en tiempo de guerra, establecida por el gobierno republicano.— 6. La contribución excepcional sobre los beneficios extraordinarios obtenidos durante la guerra en la zona nacional.— 7. Balance del gravamen sobre los beneficios extraordinarios de las sociedades, en la financiación de la guerra en España.

1. INTRODUCCIÓN

Los acontecimientos bélicos a lo largo de la Historia han provocado no solo pérdidas humanas irreparables sino también cuantiosos gastos extraordinarios que la Hacienda maltrecha de un país en guerra, apenas puede solventar.

En semejantes ocasiones, la Hacienda ha intentado utilizar diversos instrumentos para conseguir los ingresos extraordinarios que no podía cubrir con el presupuesto ordinario, y lo ha hecho con diferentes medios, entre los que destaca el gravamen excepcional sobre los beneficios extraordinarios de sociedades y particulares a cuyo análisis dedicaremos este artículo.

2. MEDIOS A LOS QUE HA RECURRIDO LA HACIENDA A LO LARGO DE LA HISTORIA PARA SUFRAGAR EL AUMENTO DE LOS GASTOS OCASIONADOS DURANTE LA GUERRA

Históricamente el primer método utilizado fue el del tesoro de guerra, celosamente guardado en las arcas del Estado. Así ocurrió en la ciudad-estado de Atenas que llegó a acumular un tesoro de 10.000. talentos entre las guerras persas y las del Peloponeso, o el caso de Amadeo de Saboya en 1775 que atesoró, una vez terminada la guerra, dos millones de liras piamontesas en previsión de futuras confrontaciones, mientras que Alemania poco antes del conflicto europeo de 1914-18 guardaba en la Torre de Spandau 120 millones de marcos, producto de la indemnización de guerra que Francia le había pagado en 1871.

Sin embargo, estos tesoros, no llegaron nunca a financiar una guerra hasta el fin, aunque fueran útiles para los primeros momentos, sobre todo a partir de la Gran Guerra en la que los gastos bélicos se dispararon.

El caso republicano en nuestra guerra civil fue un claro exponente de la insuficiencia de este tesoro, puesto que el «oro de Moscú»¹ se agotó con el pago del material bélico recibido de Francia y Rusia, llegando a reconocer el gobierno de Negrín en el último año de guerra que «se había visto obligado a hacer contrabando y comprar armas ¿porqué no decirlo? hasta en Italia y Alemania»² una vez acabadas sus reservas.

Al iniciarse la segunda guerra mundial, Luis Olariaga, constataba la insuficiencia de las reservas normales de oro y títulos extranjeros para hacer frente a las fabulosas necesidades de la guerra moderna. «En el primer año de guerra —decía— todo el oro con que Inglaterra contaba había sido ya exportado a los Estados Unidos para pagar los compras de material, así como una gran parte de la extraordinaria reserva de valores extranjeros que Inglaterra tenía acumulada; y si Inglaterra no hubiese podi-

1 «Al estallar la guerra civil el volumen de metal movilizable en el Banco de España en Madrid, ascendía, el 18 de julio de 1936, a 2.188 millones de pesetas-oro que equivalían a 635 toneladas de oro fino (715 millones de dólares)(...) Los dirigentes republicanos solicitaron a préstamo oro del Banco de España, vendiéndolo en primer lugar al Banco de Francia y luego al Banco de Estado de la URSS». VIÑAS, A.: *Guerra, dinero, dictadura*. Barcelona. Crítica. 1984, p. 170.

2 Declaraciones de Negrín recogidas en el periódico «EL LIBERAL». 2 febrero 1939.

do disponer de los recursos materiales de los Estados Unidos, por vía de crédito, o mejor dicho, por haberse declarado beligerante Norteamérica, probablemente hace ya tiempo que se hubiese visto en insuperables dificultades para liquidar sus importaciones. Y eso el país más rico de la tierra en recursos financieros de carácter internacional»³.

Una vez descartado el tesoro de guerra como medio de financiar los gastos extraordinarios ocasionados por un conflicto bélico, así como otras fórmulas tales como la utilización del superávit del presupuesto o de los excedentes de caja que no suelen darse en unas circunstancias en las que los gastos sobrepasan ampliamente los ingresos, nos quedan las dos fuentes de financiación que más se han utilizado con ocasión de la guerra:

- el establecimiento de impuestos extraordinarios y,
- la emisión de empréstitos.

3. IMPUESTOS EXTRAORDINARIOS O DEUDA PÚBLICA

El recurso a la deuda pública ha sido la tabla de salvación a la que han acudido los gobernantes desde tiempo inmemorial para sufragar los gastos bélicos. Sus consecuencias sin embargo han sido desafortunadas para la economía del país que las ha adoptado al endosar estos gastos bélicos en gran parte a las generaciones venideras comprometiendo su futuro, a la vez que propiciaban, en plena guerra, un consumo excesivo, sobre todo entre las clases adineradas y las empresas que habían obtenido beneficios con el conflicto, produciéndose en la postguerra una inflación difícil de controlar.

La polémica entre financiar la guerra por medio de empréstitos o de impuestos extraordinarios no es reciente.

David Ricardo, en 1821⁴, demostraba ya interés en el problema, y siguiendo el pensamiento de Adam Smith, se oponía a la financiación de las guerras por empréstitos, que creía no eran el mejor método para cubrir los gastos extraordinarios del Estado. Los empréstitos, a su modo de ver, llevaban a la nación más económica a gastos insospechados sin dejar entrever su verdadera situación financiera.

3 OLARIAGA, L.: «Economía y Hacienda de Guerra» en *Moneda y Crédito*, Junio de 1942. pp. 17-18.

4 RICARDO DAVID: *Principios de Economía Política*. Cap. XVI, p. 240.

Por ello era partidario de otro sistema: el de proveer a los gastos de guerra a través de impuestos extraordinarios sobre la renta y si fuera necesario contribuciones extraordinarias sobre el capital que solo actuarían mientras durase la contienda (o en los años inmediatos a su terminación).

Los defensores del establecimiento de impuestos extraordinarios han sido siempre más numerosos que los que propugnaban el recurso a la deuda pública, y esto por varias razones⁵:

— Los impuestos de guerra son más económicos porque inducen a los contribuyentes a ahorrar la cantidad total de los gastos de guerra, de forma que el capital nacional permanece invariable. Por el contrario bajo el sistema de empréstitos, que inducen a ahorrar solo la suma del interés de tales gastos, el capital nacional se reduce.

— La mayor ventaja de los impuestos extraordinarios de guerra, es que interfieren tan solo de forma temporal la actividad económica del país. Al firmar la paz no sería necesario establecer nuevos impuestos para cubrir los intereses de la deuda pública.

— Por último el exceso de beneficios logrado por ciertas empresas con ocasión de la guerra debe ser entregado a la Hacienda del Estado para que los invierta en empresas de producción que no tengan por finalidad el aprovisionamiento de la población civil, sino la producción de elementos de guerra: este es el principio básico que informa la legislación limitativa de los dividendos en algunos países en guerra⁶.

Siguiendo la teoría mayoritaria de optar por los impuestos extraordinarios para financiar la guerra, la historia de la Hacienda española también recoge las distintas ocasiones en que se ha establecido un gravamen sobre los beneficios extraordinarios de las empresas durante la guerra:

— El proyecto de «contribución directa sobre los beneficios extraordinarios obtenidos por las sociedades y particulares» presentado por Santiago Alba en junio de 1916.

— El establecimiento de una contribución sobre los beneficios extraordinarios obtenidos durante la guerra civil, en la zona republicana y en la zona nacional.

5 SILBERNER, E.: *La guerra en el pensamiento económico*. Madrid. Aguilar. 1954, pp. 153-159.

6 OLARIAGA, L.: «Economía y Hacienda de guerra». ob. cit., p. 24.

4. EL PROYECTO DE CONTRIBUCIÓN SOBRE LOS BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS OBTENIDOS POR LAS SOCIEDADES Y PARTICULARES CON OCASIÓN DE LA PRIMERA GUERRA MUNDIAL

La primera guerra mundial —según el ministro de Hacienda Santiago Alba— había dado lugar a un aumento notable en los rendimientos de los capitales invertidos en algunas ramas de la industria y el comercio, que habían originado pingües beneficios para ciertas colectividades e individuos (grupos empresariales relacionados con el sector textil, minero, siderometalúrgico, naviero y de la banca) cuando la mayoría de los ciudadanos estaban precisamente sufriendo enormes daños en sus haciendas como consecuencia de la trágica conflagración.

Por ello el ministro presentó el 3 de junio de 1916, un proyecto de contribución sobre los beneficios extraordinarios obtenidos por esas sociedades⁷, apelando al principio de verdadera justicia distributiva.

El impuesto en cuestión, se estructuraba de la siguiente forma:

— Su objeto imponible era el «beneficio extraordinario» obtenido por, las personas jurídicas, cualquiera que fuese la forma de su constitución (sociedades anónimas, comanditarias por acciones etc...) las sociedades civiles dedicadas a la explotación de algún negocio industrial, y las personas físicas españolas o extranjeras siempre que realizaran algún negocio industrial o mercantil en España.

— El beneficio extraordinario se definía en el hecho imponible como la diferencia entre lo que se consideraba beneficio normal y el obtenido a partir del 1 de enero de 1915.

La consideración de beneficio normal se calculaba de forma distinta según los sujetos pasivos llevasen o no su contabilidad con arreglo al Código de Comercio:

— Si no llevaban los libros exigidos, se les consideraría como beneficio habitual el 7 por 100 anual del capital de las Sociedades o del empleado por los particulares en las operaciones mercantiles o industriales.

⁷ Proyecto de contribución directa sobre las ganancias obtenidas con ocasión de la guerra a las Cortes. 3 de junio de 1916.

— Si su contabilidad seguía las normas exigidas por el Código de Comercio, y además habían ejercido esa actividad empresarial o comercial, como mínimo dos ejercicios o años comerciales antes de 1^o de agosto de 1914, se consideraría como beneficio normal, el promedio de las utilidades obtenidas en dichos dos años o ejercicios.

— El tipo de gravamen propuesto iba del 25% cuando el beneficio extraordinario no sobrepasaba el 20% del capital empleado, hasta el 40% si éste excedía del 50% del capital empleado.

Otros países europeos habían establecido tributos similares para paliar las desigualdades provocadas por la guerra. El proyecto contaba pues con otros precedentes y la intención de Alba era procurar adoptar los principios más unánimemente aceptados a las condiciones de la vida económica y del régimen fiscal en España.

A pesar de su talante negociador, Alba se encontró con una oposición feroz por parte de las distintas organizaciones empresariales afectadas, cuya Asamblea en el hotel Palace de Madrid el 28 de junio de 1916, contribuiría al rechazo del proyecto que terminaría tras diversos avatares parlamentarios por ser olvidado.

A partir de la marginación definitiva del proyecto, no quedó más alternativa, que la habitual en las finanzas públicas españolas: acudir al empréstito.

Las emisiones de Deuda Pública de Alba en marzo de 1917 y del ministro La Cierva en 1919 tuvieron un coste muy alto. «El derrumbamiento del cambio sobre el extranjero era el precio mínimo con que la Nación compraba el beneficio de que el Estado saliera adelante en el cumplimiento de sus obligaciones»⁸.

Habrá que esperar veinte años y las circunstancias trágicas de una guerra entre españoles para que se pueda aplicar un tributo semejante al del proyecto de Santiago Alba.

8 DICTAMEN DE LA COMISIÓN NOMBRADA POR REAL ORDEN DE 9 DE ENERO DE 1929, PARA EL ESTUDIO DE LA IMPLANTACIÓN DEL PATRÓN ORO, reproducido en Información Comercial Española, n^o 318, p. 61.

5. LA CONTRIBUCIÓN DIRECTA SOBRE LOS BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS OBTENIDOS EN TIEMPO DE GUERRA, ESTABLECIDA POR EL GOBIERNO REPUBLICANO

Al año de iniciarse la guerra civil, era evidente la disminución de ingresos en las arcas de la Hacienda republicana. A esto se sumaba la pérdida de las industrias de guerra situadas en Vizcaya y Asturias y la dificultad de obtener armas y ayuda de los países europeos sometidos al pacto de no intervención.

Esta situación llevaría al ministro de Hacienda y presidente del gobierno de la República Juan Negrín López, a implantar una contribución sobre los beneficios extraordinarios en septiembre de 1937⁹, para hacer frente a los cada vez más cuantiosos gastos de guerra.

Los argumentos que justificaban el impuesto republicano eran los mismos que había expuesto Santiago Alba en su proyecto de 1916, así como el hecho imponible y los sujetos pasivos sometidos al impuesto.

En cuanto al concepto de beneficio extraordinario se podía determinar de 3 formas según el artículo tercero:

— En principio se entendía como la diferencia en más obtenida después del 19 de julio de 1936, con respecto al beneficio normal que la misma empresa o negocio había rendido antes de esa fecha, según el promedio de los 2 últimos años.

— Si el beneficio no era superior al obtenido antes del 19 de julio de 1936, se gravaría en todo caso el que excediera del 5% del capital de las Sociedades o del empleado por los particulares en sus operaciones.

— Por último, cuando por la índole de una industria —industrial o colectiva— no pudiera apreciarse la existencia de un capital, se consideraría beneficio extraordinario al exceso de sueldo, jornal o ingreso que se obtuviera, en relación con los que se percibían antes del 19 de julio de 1936.

El tipo de gravamen establecido por su parte, era bastante elevado puesto que partía de un 10%, cuando el beneficio extraordinario no era superior al 5% del capital empleado pero excedía del beneficio normal

⁹ Decreto-Ley estableciendo una contribución directa sobre los beneficios extraordinarios obtenidos en tiempos de guerra. Gaceta de Madrid. 6-IX-1937.

estipulado, pudiendo llegar al 80% de gravamen cuando el beneficio extraordinario sobrepasaba el 30% del capital empleado¹⁰.

En cuanto a los aspectos formales del tributo, se declaraban válidos los mismos documentos de la «contribución sobre utilidades de la riqueza mobiliaria» para liquidar ambos tributos, debido a la dificultad de controlar e imprimir nuevos impresos, en medio de los avatares de la guerra.

El impuesto, extendía su vigencia a todo el territorio nacional, y a pesar del retroceso constante de las fuerzas republicanas, el artículo decimoquinto afirmaba con optimismo, que a medida que «los territorios detentados por los rebeldes» fueran sometidos, se dictarían las disposiciones necesarias para su aplicación.

Los acontecimientos bélicos sin embargo, fueron cada vez más adversos para el gobierno republicano.

El final de la guerra llegó el 1 de abril de 1939, y desde el punto de vista recaudatorio, el balance de la Hacienda republicana fue muy pobre, sobre todo en lo que se refiere a la contribución extraordinaria.

Buena prueba de ello es, que los archivos de Hacienda consultados en Murcia (una de las últimas plazas republicanas) solo guardan un libro auxiliar de cuentas corrientes de la Intervención de Murcia, por contribución extraordinaria de guerra. Presupuesto de 1938.

El libro consta de 100 folios en los que están anotados los ingresos por este impuesto, notificados entre junio y noviembre de 1938 a unos 200 contribuyentes, cuya cifra media no sobrepasaba las 1000 pesetas, habiéndose realizado los últimos pagos entre enero y febrero de 1939.

De ello se deduce, que la Administración tributaria republicana no debió recaudar cifras importantes por este impuesto, que le hubiesen permitido financiar los gastos de guerra.

10 El tipo de gravamen republicano era mucho más elevado que el del proyecto de Alba, puesto que éste último no sobrepasaba el 40% y sólo en el caso de que el beneficio extraordinario excediera del 50% del capital empleado.

6. LA CONTRIBUCIÓN EXCEPCIONAL SOBRE LOS BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS OBTENIDOS DURANTE LA GUERRA EN LA ZONA NACIONAL

Al terminar la batalla del Ebro, la moral en la zona nacional era alta, sin embargo la situación económica se había deteriorado bastante. Los ingresos del Tesoro no eran suficientes para hacer frente a los gastos de material bélico que Franco necesitaba para emprender la campaña de Cataluña y el déficit del último semestre de 1938¹¹ era el más alto registrado en la zona nacional a lo largo de la contienda.

El inicio del año 1939 iba a ser un momento propicio para que el gobierno franquista estableciera una contribución sobre los rendimientos extraordinarios que por la guerra o durante la guerra se hubieran logrado¹² tal y como lo habían hecho desde septiembre de 1937 los republicanos.

La estructura del impuesto era muy parecida a la que recogía la contribución de los republicanos que a su vez habían copiado el proyecto de Santiago Alba de 1916.

— La consideración de beneficio extraordinario era la misma con la salvedad de que los nacionales tomaban como fecha el 18 de julio en lugar del 19 y como promedio un año más. Considerando así «extraordinarios» los beneficios que excedieran del promedio de los obtenidos en el trienio inmediatamente anterior al 18 de julio de 1936.

— La escala de gravamen empezaba con un tipo exageradamente elevado del 40%, mientras que en los últimos tramos el aumento era más lento, siendo el tipo máximo del 80% pudiéndosele calificar de confiscatorio.

El impuesto de los nacionales establecía como novedad «el jurado especial de beneficios extraordinarios». Éste iba a ser el encargado de fijar las bases tributarias, de apreciar si realmente existían beneficios extraordinarios y de proponer al Ministro de Hacienda con las justificaciones debidas, la inaplicación del gravamen a los beneficios extraordinarios que aún apa-

11 Reflejado en el cuadro sobre el estado provisional de ingresos y pagos del Tesoro durante la guerra, en la España nacional. B.O.E. 4-agosto-1940.

12 Ley 5 de enero 1939 (Jefatura del Estado) Contribuciones. Estableciéndola sobre beneficios extraordinarios.

reciendo como tales, no procediera en justicia conceder este carácter por razones de excepción¹³.

Salvo la peculiaridad del jurado de beneficios extraordinarios el impuesto era igual al establecido en zona republicana. Su aplicación sin embargo fue nula, al abarcar los tres últimos meses de la guerra, en los que el gobierno de Franco estaba más pendiente de la campaña de Cataluña y de tomar Madrid que de controlar la recaudación del impuesto.

Como dice el profesor Velarde, el impuesto «en realidad, nada contribuyó —o poquísimos— a la financiación de la guerra, y por eso creo que hay que incluirlo en el cuadro tributario para la reconversión de una economía de guerra en una de paz»¹⁴.

7. BALANCE DEL GRAVAMEN SOBRE LOS BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS DE LAS SOCIEDADES, EN LA FINANCIACIÓN DE LA GUERRA EN ESPAÑA

Una vez fracasado el proyecto de Santiago Alba debido a la oposición tenaz de los grupos patronales, enriquecidos gracias a la postura de neutralidad adoptada por España en la 1ª guerra mundial, habría que esperar a la guerra civil para que surgiera de nuevo la posibilidad de implantar una contribución extraordinaria de este tipo, aprovechando el ambiente de autoridad propio de la situación bélica

El gravamen sobre los beneficios extraordinarios, tenía como fin, sufragar los gastos extraordinarios provocados por la guerra civil y que no podían ser cubiertos con el presupuesto ordinario. La recaudación fue un fracaso en ambos lados, debido principalmente a la falta de control por parte de la Administración, tanto nacional como republicana que tenía más interés en ganar o en no perder la guerra que en recaudar con eficacia.

Sin embargo el establecimiento del impuesto tuvo un aspecto positivo al introducir junto a las necesidades prácticas de financiación de los gastos de

13 Esta última atribución tendría en los años de la postguerra una aplicación muy frecuente al multiplicarse las demandas de los contribuyentes ante los jurados para conseguir la reducción o la inaplicación del gravamen.

14 VELARDE, J. y otros: España actual. La guerra civil (1936-1939). Madrid. Gredos. 1989, p. 457.

guerra, la idea del carácter redistributivo y progresivo del gravamen que exigía más al que más tenía.

Idea que recogían en su exposición de motivos todos los intentos legislativos.

Desde el proyecto de Santiago Alba que proclamaba que «un principio de verdadera justicia distributiva exigía de los afortunados que contribuyeran en la debida proporción a aliviar la suerte de quienes padecían los efectos funestos del mismo hecho (la guerra) que a ellos favoreció».

Pasando por el impuesto republicano que afirmaba que «de los impuestos de guerra, ninguno más justo que el que absorbe una parte de los beneficios excesivos obtenidos durante la misma».

Hasta el deseo explícito recogido en la contribución de guerra nacional de que «el beneficio obtenido por no pocos sirva a través del Estado para atenuar en lo posible los quebrantos sufridos por muchos».

En resumen, la intención legislativa era buena, pero el resultado recaudatorio fue muy pobre, en parte debido a las circunstancias poco propicias de la guerra, pero sobre todo a la oposición de los contribuyentes afectados, clase privilegiada e influyente que no estaba dispuesta a sacrificar sus beneficios en aras del principio de solidaridad.

M^a ÁNGELES BALIBREA GIL