

# Revista

de

# Ciencias Económicas

---

Publicación mensual del "Centro estudiantes de ciencias económicas".

---

Director:

**Rómulo Bogliolo**

---

Administrador:

**Roberto E. Garzoni**

Sub-administrador:

**Rafael Sánchez**

Redactores:

**Italo Luis Grassi - Mauricio E. Greffier - James Waisman  
Juan R. Schillizzi - Juan F. Etcheverry - José E. Griffi**

---

**Año VII**

**Septiembre de 1918**

**Núm. 63**

DIRECCIÓN Y ADMINISTRACIÓN

**CHARCAS 1835**

**BUENOS AIRES**

## Evolución del impuesto

---

Al estudiar la evolución del impuesto, es preciso distinguir la teoría y los hechos, los fundamentos de la imposición y la realización práctica. No hay paralelismo entre el desarrollo de aquéllos y el de ésta. Mientras el impuesto, en la práctica, es una consecuencia de la organización económica (régimen de la propiedad y de la adquisición), de la constitución política, de las agrupaciones de intereses económicos y de la oposición entre las diversas clases sociales (1), la evolución de la teoría tributaria depende de la creciente perfección de los estudios filosóficos, políticos, jurídicos y económicos. De estos diferentes impulsos resultan movimientos diferentes. Mientras la teoría progresa constantemente, la práctica sigue las oscilaciones del desarrollo de la civilización, que, en lo político especialmente, registra avances y retrocesos; aquéllos lentos y sostenidos durante períodos de tiempo más o menos largos; éstos bruscos e intensos, tan intensos y tan bruscos que a veces apenas dejan huellas de la civilización anterior. La teoría, en lo que tiene de científico, no registra retrocesos, sino perfeccionamientos constantes, pero algunas veces es dejada atrás por la práctica.

Lo dicho explica que una misma forma impositiva aparezca en diversos países y en diversas épocas a veces separadas por varios siglos, y explica también que en un mismo momento difiera de un país a otro los regímenes de imposición. De la exactitud del primer aserto se podrían citar numerosos ejemplos; baste uno: en Grecia, en tiempo de Solón (596 a. J. C.) se estableció un impuesto progresivo; otro

---

(1) A. Wagner, *Tratado de ciencia de la Hacienda*, edición francesa, 1909; t. II, págs. 134 y 135.

análogo se adoptó en Florencia, bajo los Médicis, en 1840; otros muy semejantes se implantan en diversos países europeos, a partir del siglo XVIII, bien de modo permanente, bien con carácter extraordinario (2). De la exactitud de la segunda afirmación no es menester dar pruebas; basta comparar entre sí los sistemas de imposición vigentes en la época actual. Las teorías modernas son universalmente conocidas, merced al intercambio intelectual, que todos los países sostienen, y, sin embargo, en la práctica las razones que antes he expuesto impiden que haya entre unos y otros países uniformidad, no ya de tipos, sino de sistemas.

Hay, no obstante, una tendencia, una orientación persistente hacia la justicia tributaria; tan persistente que quizás no fuese aventurado afirmar que las teorías forjadas por los tratadistas modernos no son otra cosa que la exposición científica de algo que empíricamente han percibido con mayor o menor claridad los contribuyentes desde tiempo bastante remoto. Voy a investigar cuál es esa tendencia, a fin de conocer como evoluciona la imposición a través del tiempo, y de tener una directriz segura para el desenvolvimiento del tema: a ese fin, por lo antes indicado, creo que se deben estudiar separadamente los hechos y la teoría.

#### a) *Los hechos*

La hacienda de los pueblos primitivos no cuenta con más recursos que los de la economía privada (canon por el uso de las tierras, por el derecho de caza o pesca, etc.), lo que se explica por el hecho de que las necesidades son pequeñas ya que el Estado es el propio fin del Estado y falta entre él y el individuo el vínculo orgánico que hace del Estado una condición necesaria para la existencia de la sociedad civil.

El impuesto aparece bajo dos órdenes de influencias: uno 1.º, bajo la influencia del aumento de necesidades financieras; 2.º, bajo la influencia de las modificaciones que sufre la organización de la economía pública con la aparición de la propiedad privada, principalmente de la tierra (3), determinada por esas mismas necesidades financieras.

(2) Seligman, *Progressive Taxation in Theory and Practice*, segunda edición, 1908; págs. 11, 22 y 26.

(3) "L'État pour faire valoir sa propriété la donna en bail ou en ferme. Le prix de ce fermage se confondit, a la longue, avec l'imôt foncier en sorte qu'il perdit son caractère économique pour prendre un caractère politique". Novicow, *Les luttes entre sociétés humaines*, Paris, 1893; pág. 87.

El crecimiento del impuesto se verifica bajo esas mismas influencias. Primeramente por la necesidad de organizaciones defensivas y ofensivas (4), que son las que más temprano aparecen; después por el desenvolvimiento de las facultades del Estado que cada vez adquieren mayor extensión. Ese crecimiento del impuesto se halla favorecido en la práctica por el tránsito del régimen de economía natural al de economía monetaria, y del de éste al de economía de crédito, porque instaurándose y progresando la división del trabajo bajo los auspicios de esa evolución económica, se crean nuevas fuentes de renta y, por tanto, nuevas bases de imposición.

La evolución del impuesto, así como el derecho fiscal positivo de un país, en un momento dado, son la resultante de los diversos factores que influyen en la formación concreta del sistema, factores entre los cuales deben contarse como de gran importancia, tanto los avances que determina el progreso de la civilización, cuanto el freno que contra esos avances significan los perjuicios y las costumbres, fundados en tradiciones más o menos sólidas y más o menos respetables. Cada progreso tributario no se logra sino después de una incesante lucha contra todo linaje de intereses, de fuerzas, de prejuicios, de rutinas y de dificultades técnicas. Y como a atenuar tales obstáculos contribuye poderosamente el grado de educación social, puede decirse con Wagner (5), que "las grandes reformas fiscales dependen, no sólo de una teoría fiscal exacta y de una buena técnica fiscal, sino también de los progresos constantes en todas las demás ramas de la civilización".

Así se explica que dentro de un mismo pueblo, antiguo o moderno, se perfeccione el sistema de imposición a medida que

---

(4) Desde hace mucho tiempo, se puede decir con Tácito: *Nulla quies gentium sive armis, nulla arma sine stipendia sine tributis*, frase que modifica levemente Saavedra Fajardo (*Idea de un príncipe político cristiano, representada en cien empresas*, t. III, edición de Madrid, 1819; empresa LXVII, pág. 26), al decir: "No puede haber paz sin las armas ni armas sin sueldo, ni sueldos sin tributos... Son los tributos precio de la paz". Esto, que era cierto en las épocas en que esos autores escribían, es quizás más cierto todavía en los tiempos modernos, desde el momento en que aparecieron los ejércitos mercenarios, primero, y los permanentes después. Por esto, Lang (citad. por Wagner y Deite, *Histoire de l'impôt* (edición francesa, t. I, pág. 56, nota) no hace otra cosa que exagerar una idea justa, cuando dice: "Cada vez que se vea aparecer en el régimen fiscal se puede, seguramente, buscar, desde luego, la causa en una modificación anterior de la organización militar".

(5) A. Wagner y H. Deite, *Op. cit.*, t. I, pág. 10.

la civilización avanza (6), y se explica también que tanto en la época presente como en la pasada, haya pueblos coetáneos con diferentes regímenes impositivos, y que cada vez que la civilización se ha obscurecido en el mundo haya retrocedido el sistema tributario.

Para estudiar la dirección en que la imposición evoluciona, no puede tomarse, pues, la totalidad de la vida de la humanidad, sino que es preciso considerar aisladamente cada pueblo en progreso. De este modo se obtienen datos seguros que, observados en cada uno de esos pueblos, permiten la generalización que persigo; a saber: la determinación de lo que en materia de impuestos debe considerarse progreso desde el punto de vista práctico, sin perjuicio de contrastar ese

(6) Es curioso que dos pueblos tan poco semejantes como la Grecia de Solón y la Suiza actual, hayan adoptado, absolutamente bajo la misma forma, un tipo de impuesto.

En el año 596 (a. J. C.) se estableció en Atenas un impuesto sobre la fortuna, con arreglo a las siguientes bases (Seligman, *Op. cit.*, págs. 11 y 12): Los contribuyentes se clasificaban en cuatro grupos, según produjesen 500, 300, 200 o menos medidas de productos áridos o líquidos, y se supuso que tal producto neto representaba 1/12 del capital, por lo que éste era respectivamente de 6000, 3600, 1800 y menos de 1800 dracmas; la última clase fué exceptuada del impuesto; para las otras se fijó el imponible en 6000, 3000 y 1000 dracmas, de suerte que un impuesto uniforme de 10 por 100, representaba:

Clase	Capital	Imponible	Impuesto	Porcentaje del impuesto al capital
I .....	6000	6000	600	10
II .....	3600	3000	300	8.33
III .....	1800	1000	100	5.55

En Zurich, el impuesto sobre el capital adoptado en 1870 (Seligman, *Op. cit.*, pág. 73) tiene un tipo uniforme de 2 por 100, pero se calcula sobre un imponible variable: de los primeros 20.000 francos se gravan 50 por 100; de los 30.000 siguientes, 60; de los 50.000 siguientes, 70; de los 100.000 siguientes, 80; de los 200.000 siguientes, 90 y del resto, la totalidad. De suerte que, siendo de 2 por 100 el tipo de gravamen, resulta la graduación siguiente:

Capital	Imponible	Impuesto	Porcentaje del impuesto al capital
500.000 .....	423.000	8460	1.692
400.000 .....	323.000	6460	1.615
200.000 .....	140.000	2800	1.400
100.000 .....	63.000	1260	1.260
50.000 .....	28.000	560	1.120
20.000 .....	10.000	200	1

A veinticinco siglos de distancia la forma del impuesto es idéntico. Sin embargo, se puede afirmar que ha habido progreso, porque la técnica es más perfecta.

resultado con el que arroje la comparación, entre sí, de las teorías científicas.

Los materiales de que se dispone para la historia financiera de Grecia, no permiten percibir con precisión en los detalles el desarrollo histórico de la imposición. Pero sí se sabe que, en un principio, los ingresos públicos eran puramente de economía privada, ya que consistían en el producto de minas y propiedades, y a veces en el rendimiento de empresas comerciales y de monopolios de Estado, y luego de numerosos derechos y de diferentes tributos exigidos a las colonias.

Cuando la civilización progresa aparecen los impuestos indirectos, principalmente bajo la forma de impuestos de consumo (derechos de aduana y derechos de mercado). Luego aparecen algunos impuestos personales directos que gravan a ciertas categorías de individuos, y que no tienen carácter general, ya que los ciudadanos están excluidos de ellos. Finalmente, para atender a las necesidades extraordinarias, sobre la fortuna, que llegaron a ser progresivos (7) y que luego fueron permanentes.

De Roma se poseen más abundantes noticias. Los ingresos ordinarios primitivos fueron, como en todos los países, las rentas de las propiedades y los tributos exigidos a los pueblos conquistados; luego se agregaron los impuestos de consumo bajo la forma de derechos de aduana. Más adelante, aparecen los impuestos de circulación, tales como los establecidos sobre el valor de los esclavos emancipados, sobre el de los esclavos comprados y sobre las compras, el famoso *vectigal rerum venalium* introducido por Augusto, y que, bajo una u otra forma, ha llegado a los tiempos actuales.

Del canon sobre la explotación de la tierra que, como antes hemos indicado (8), es el origen del impuesto territorial, se deriva el *tributum civium* o impuesto de los ciudadanos, que comienza por ser una capitación y luego degenera en impuesto extraordinario sobre la fortuna, percibido solamente para gastos extraordinarios en tiempo de guerra y reembolsado a veces, lo que ha hecho pensar a algunos historiadores que constituía un empréstito forzoso, afirmación que otros rechazan (9). Como quiera que sea, es lo cierto que, teniendo,

(7) A. Wagner y H. Deite, *Op. cit.*, t. I, págs. 22 y 23; Seligman, *loc. cit.*

(8) *Supra*, pág. 12.

(9) Sobre esta controversia véase Mommsen, *Römische Tribus*; Marquardt, *Die römische Staatsverwaltung*, y Wagner y Deite, *Op. cit.*

como tenía, carácter de recurso extraordinario, dejó de percibirse durante un largo período de tiempo, por lo que en el año 6 Augusto estableció para suplirlo la *lex vicesima hereditatium* o impuesto sobre las sucesiones y los legados (10). Al mismo tiempo que las formas de imposición, progresaba y se perfeccionaba la técnica administrativa con miras a la perecuación de los impuestos y a la seguridad de su percepción; con este objeto se ordenó el célebre censo comenzado en la época del nacimiento de Jesucristo, bajo el imperio de Augusto, y no terminado hasta Trajano (11).

Desde el punto de vista de la historia del impuesto se debe considerar como un solo período el tiempo transcurrido desde la caída del imperio romano hasta la revolución francesa; es decir, los dos períodos que en la historia general se conocen con los nombres de Edad Media y Edad Moderna, porque en ese espacio de tiempo no se realiza progreso alguno respecto de la organización fiscal romana, salvo en contados casos.

En los primeros momentos después del establecimiento de los bárbaros, se conservó, o se trató de conservar, el régimen romano de impuestos. Pero luego, de un lado por las dificultades técnicas que presentaban, y de otro por hallarse en pugna con las ideas políticas de los conquistadores, fué desapareciendo, con lo que no sólo se interrumpió el progreso de la imposición, sino que se produjo un retroceso lamentable: el impuesto dejó de ser una institución de derecho público para trocarse en signo de servidumbre (12).

---

(10) Este impuesto se estableció en el año 6, pero había sido objeto anteriormente de algunos ensayos. Está probado que había inmundidad para los parientes consanguíneos, primeramente hasta el 6.º grado, y parece que luego se restringió hasta el 2.º grado y aun hasta el 1.º Se discute si hubo exenciones cuando los caudales relictos o las partes hereditarias eran de pequeña cuantía, y cuando eran indigentes los herederos o legatarios. C. A. Wagner y Deite, *Op. cit.*; Schanz, *Studien zur Geschichte und Theorie der Erbschaftsteuer*, en *Finanzarchiv*, XVIII, 1.

(11) Para detalles del censo, A. Marquardt, *Op. cit.*, II, pág. 198 y sigts., y Max Weber, *Römische Agrargeschichte*, pág. 164 y siguientes.

(12) Esta evolución es paralela o casi paralela a la que registró el régimen desde su iniciación hasta su apogeo. "Como es sabido, iniciase el régimen feudal con el *beneficio* germánico, derecho precario, revocable, intransmisible, otorgado en recompensa de servicios y circunscripto a la mera posesión de la tierra; surge después el *feudo* propiamente dicho, que no es más que la consolidación del beneficio... lo cual crea entre el dueño de la propiedad y el poseedor de ella un vínculo de índole moral, cuyos efectos se extienden a algo más que al orden económico, pues ahora el derecho se hace transmisible por herencia, y los preceptos que rigen su ejercicio dignifican, en cierto modo, la condición del tuda-

Al mismo tiempo que se realizaba esta obra destructora del edificio hacendístico de los romanos, se operaba la creación del nuevo orden de cosas, en relación con la organización política. Esta repartía el poder entre los reyes y los señores feudales; había, pues, dos órdenes de exacciones: las que se debían al señor feudal (o al rey, en los lugares de su señorío, llamados de realengo) y las que se debían al rey como soberano.

La primera consecuencia de esta evolución fué la desaparición de los impuestos territoriales que se convirtieron en censos, percibidos por los señores como propietarios del suelo.

Tal es el origen de la exacción conocida en España con el nombre de *infurción* (o también con los de *furción* y *urción* y más adelante *martiniega*), la cual consistía en un canon más o menos módico que el colono se obligaba a satisfacer en reconocimiento del señorío directo de las tierras a él confiadas (13).

Lo propio sucede en Francia próximamente hacia la misma época, ya que, según Waitz (14), "en el decurso del tiempo, el sistema fiscal (fundado sobre las instituciones romanas) fué desorganizándose gradualmente, hasta que, por último, no quedó de él sino un canon que tenía el carácter de intereses o renta".

Análogo carácter señorial tienen las exacciones conocidas en España con el nombre de *montaticum*, equivalente al *montagicum* de los franceses, al *montitucum* de los sicilianos y al *montadiga* y *montado* de los portugueses, nombres bajo los cuales se entendía el canon que se debía al señor por los aprovechamientos de los montes. También tienen el mismo carácter el *portaticum* (*protagicum* en Francia y *portadigo* en Portugal), que se pagaba al señor al pisar su territorio.

---

tario, al determinar sus relaciones con el dueño... Aparece, por último, el *señorío*, especie de soberanización del feudo... De aquí que la evolución del feudalismo sea, de un lado, la misma de la propiedad, que, partiendo de aquel remedo o simulacro de posesión en que consistía el beneficio, llega al grado eminente en el dominio que caracteriza al señorío; y de otro, un proceso de emancipación, por cuya virtud, el beneficiario, sujeto en un principio al dueño de la tierra, aspira a hacerse independiente de todo poder". Pujol, *El Abadengo de Sahagún (contribución al estudio del feudalismo en España)*, Madrid, 1915; págs. 146 y 147.

(13) La cuantía de este censo solariego hubo de ser muy variable, y aún a veces no se estableció por cuantía determinada. (Cedillo, *Contribuciones e Impuestos en León y Castilla durante la Edad Media*, Madrid, 1896; pág. 122).

(14) Citado por Wagner y Deite, *Op. cit.*, t. I, pág. 58, nota.



Aparte de los censos, se establecieron las prestaciones personales, que tuvieron dos finalidades diferentes. Unas se exigían exclusivamente en provecho del señor — tales como las *ópera*, *fazendera*, *sernas* y *parías*, en España, corveas en Francia y corbate, *manopere* en Italia — y consistía en trabajar los campos de aquél en ciertos días del año, del mes o de la semana (15).

Otras de carácter más general se exigían para la guerra, ya defensiva ya ofensiva, o para su preparación; a este grupo pertenecen en España el *fonsado* y la *castellería*, que consistían en cooperar directamente a la guerra y en construir y reparar los castillos y demás obras de defensa (16). Estas prestaciones personales se transforman en compensaciones en metálico o especie y acabaron por degenerar en impuestos, así la *fonsadéra* en España (17), los *adjutoria* en Francia y los *heristuora* y los *Grabengeld* en Alemania (18).

Además de estos impuestos señoriales, existían otros que percibía el rey como soberano. En España el rey como tal percibía un impuesto llamado *moneda forera* que se pagaba a principio de cada reinado, y luego de siete en siete años, y algunas veces de cinco en cinco, abuso que se hubo de corregir en las cortes de Valladolid de 1537 (19); todos los vasallos, aun los de solariego y behetrías, estaban obligados a pagarlos quedando exentos los caballeros, los eclesiásticos y algunas otras personas; por su forma este impuesto era una verdadera *capitación*, por lo que no es extraño que levantase protestas (20). Del mismo carácter fué el *gemeiner Pfenning* de Alemania que tuvo con frecuencia carácter de *capitación*

(15) Luis M. Pastor, *La ciencia de la contribución*, Madrid, 18,6, pág. 49. Cedillo, *Op. cit.*, págs. 140 y 145; Colmeiro, *Historia de la economía política en España*, t. I, pág. 467; Pujol, *Op. cit.*, pág. 467.

(16) Cedillo, *Op. cit.*, pág. 131; Colmeiro, *Op. cit.*, pág. 467. Las partidas dicen acerca de esa prestación que "non se debe ninguno escusar por linage nin por bondat que haya en sí, que non ayude en ello en todas las guisas que pudiere". Partida 2.<sup>a</sup> tit. XVII, ley 15.

(17) Cedillo, *Op. cit.*, págs. 135 y siguientes.

(18) Wagner y Deite, *Op. cit.*, t. I, págs. 63-65.

(19) Colmeiro, *Op. cit.*, pág. 469.

(20) Su carácter de *capitación* está perfectamente señalado por las siguientes palabras: "porque tantas monedas pagaba el ome de afán que non tenía si non una azada e un asno con que mantenía a sí, e a su mujer e a sus hijos, como los labradores ricos, que valía lo suyo cincuenta o cien mil maravedís. E estos tales labradores ricos afán, estos eran los que lo pasaban mui mal con las monedas; por la eran los que lo pasaban mui bien... mas los cuitados de los omes de qual igualanza de las monedas se iban las gentes de afán destos regnos a los otros regnos". *Sumario de los reyes de España* por el Despensero de la reina doña Leonor, Madrid, MDCCLXXXI, cap. XLIII, pág. 83.

graduada (21), los *aides*, *exactiones*, *taliae* de Francia, y los *tallagia* de Inglaterra. A estos impuestos se agregaban varios otros de carácter indirecto: los *peajes*, *portazgos*, *pontazgos* y *aduanas* que con diferentes nombres existían en todos los países, como en todos también fueron sucesivamente apareciendo las *alcabalas*, *sisas*, *accise*, *excise*, o impuestos interiores de consumo.

Los excesos del poder feudal acarrearón la reacción, que se manifestó mediante la iniciación de los organismos municipales. Los reyes, que veían limitados su poder y su autoridad por las prerrogativas de los señores feudales, hallaron en las naciente organizaciones concejiles un arma para combatirlos, y la emplearon con ardimiento concediendo a los municipios fueros, franquicias y prerrogativas; es decir, robusteciéndolos jurídica y económicamente por medios idénticos a los que dieron su poder a los señores, y debilitando el de éstos (22).

Desde el punto de vista de la evolución del impuesto, es de gran transcendencia la aparición de los municipios, porquemerced a la intervención que en ellos tienen los elementos populares, los gastos del concejo se cubren mediante impuestos generales o derrames, generales también, que alcanzan lo mismo a los vecinos francos que a los no francos, y a los clérigos como a los caballeros (23).

Esas derramas generales suelen tomar la forma más o menos perfecta, de impuestos sobre la renta o sobre la fortuna; no se admiten en ellas excepciones por razón de la jerarquía social; pero sí exenciones fundadas en razones de índole económica, de suerte que en los municipios aparecen los.

(21) Wagner y Deite, *Op. cit.*, t. I, pág. 72 nota.

(22) Vid Puyol, *Op. cit.*, págs. 201 y siguientes, que contienen la historia del consejo de Sahagún, a la que, con ligeras variantes, se parecen las de los demás municipios. Vid también Cedillo, *Op. cit.*, págs. 188 y siguientes.

(23) En las cortes de Valladolid de 1351 se pidió a Pedro I que los excusados de tributos por el rey no quedasen libres de los de carácter concejil y que se renovasen las mercedes en tal sentido concedidas; el rey asintió, pero exceptuando a los oficiales de su casa, a sus consejeros, a los alcaldes, marinos, jueces y alguaciles de las ciudades y villas (cuaderno 2.º, núm. 14). En las primeras cortes hubo quejas contra muchos moradores de localidades castellanas, leonesas y gallegas, quienes llamándose hidalgos y monederos, o bajo pretexto de familiares clérigos, órdenes y encomiendas, se negaban a contribuir a las derramas concejiles, con notorio perjuicio de los demás pecheros que, por ser pocos, no podían cumplir con el concejo; el rey mandó que todos pechasen concejilmente (cuaderno 2.º, número 19). Como este caso padrían registrarse muchos desde el tiempo de Alfonso el Sabio. En el extranjero se verifica el mismo fenómeno.

primeros vestigios de la moderna exención de un mínimo de subsistencia (24). Quizás se podría demostrar que en España es más antigua esa exención aún en las exacciones señoriales (25).

La verdadera noción del impuesto iba, pues, abriéndose paso. Pero por una parte la tradición tributaria, el atraso de los estudios económicos, así como la falta de una verdadera directriz, de una teoría de la imposición, y por otra parte las influencias feudales, aristocráticas dieron lugar a que se modificase el carácter, en un principio democrático, de algunos impuestos, y a que éstos, con frecuencia, llegasen a pesar desigualmente, gravando más a las clases inferiores; de estos hechos ofrecen ejemplos lo mismo los municipios franceses (26) que los alemanes (27). Otras veces, las más democráticas formas de la imposición no se emplearon como medio de instaurar el imperio de la justicia tributaria, sino que se usó de ellas como armas políticas (28).

(24) Wagner y Deite, *Op. cit.*, t. I, pág. 85 y siguientes, recoge ejemplos relativos a los municipios alemanes del siglo XIV en adelante.

(25) El fuero de las aldeas de Alcalá (año 1251) dispone que “quien oviere quantía de LX mrs. a suso, que peche IIII por año. El que oviere quantía de XGX mrs. que peche medio mrc., otrosi por el año; y el que oviere quantía de XX mrs. fasta X que peche una cuarta de mrc. por el año”. (Cedillo, *Op. cit.*, pág. 290, nota). De suerte que la escala era la siguiente:

Menos de 10 maravedies .....	exento
De 10 a 20 .....	2 1/2 a 1.25 %
De 30 .....	1 2/3 %
De 60 .....	6 2/3 %

En las cortes de Palencia de 1286 se dispuso: “el que ovier quantía de diez mrs. de la moneda nueva, que son sesenta mrs. de los de la guerra, que peche un mr. dessa misma moneda por servicio o por moneda...; et el que oviere quatía de cinco mrs. que peche medio mr. dessa misma moneda. Et el que ovier quantía menos de cinco mrs. de la moneda sobre dicha que non peche ninguna cosa”. (Cedillo, *Op. cit.*, pág. 380).

Se parece mucho a la exención del mínimo de subsistencia la señalada por los árabes para el azaque, ya que si la cosecha no llegaba a rendir cinco cabrices de grano quedaba exenta temporalmente de impuesto. (Cedillo, *Op. cit.*, pág. 91).

(26) Houdey, *L'Impôt sur le revenu au XVI siecle. Les Etats de Lille et le Duc d'Albe*, 1873, pág. 345 y siguientes.

(27) Zeumer, *Die deutschen Städtesteuern im XII, und XIII. Jahrhundert*, 1878, pág. 90 y siguientes; Wagner y Deite, *Op. cit.*, pág. 89.

(28) Ejemplo bien palmario lo ofrece la *decima scalata* florentina de 1480, impuesto progresivo, como su nombre indica, del que dice Seligman (*Progressive Taxation in Theory and Practico*, págs. 21 y 23). “Los Médicis se aprovecharon con entusiasmo de este razonamiento democrático y convirtieron el impuesto graduado en un artificio para arruinar a sus opulentos rivales...” “No puede negarse, en verdad, que

La rapidez de la evolución hacia las formas de imposición moderna y la justicia tributaria es variable según los países; está en razón directa con la fuerza de los elementos populares y con la intensidad de su intervención en el señalamiento de los impuestos (29), y claro es que el fundamento científico de esa evolución se halla en el progreso de los estudios filosóficos, jurídicos, políticos y económicos.

Esa fuerza de los elementos populares se manifestó en los primeros tiempos promoviendo motines y levantamientos que tenían por causa la pesadumbre del poder feudal, y por finalidad coartar o suprimir éste (30), principalmente en lo que concernía a lo económico-administrativo. En esa fuerza, creciente a medida que el tiempo transcurría y que se robustecían las instituciones concejiles, se apoyaron los reyes para derrocar el poder feudal y vigorizar el propio. Conseguido ésto, el poder real sólo halla cortapisas en la organización que durante la lucha entre la monarquía y los señores habían logrado los municipios, y por ende la representación popular.

En Inglaterra (31), ya desde la Edad Media el rey no podía cobrar impuesto alguno sin el consentimiento de los representantes de los contribuyentes, según el famoso estatuto de *tallagio non concedendo*, aun cuando en ese período los impuestos eran recursos excepcionales, porque con arreglo

---

los resultados fueron desastrosos, que los individuos se vieron frecuentemente reducidos a la mendicidad, y que las ventas forzosas de bienes para pagar los impuestos fueron cosa corriente''.

(29) Esta misma consideración puede aplicarse a las famosas behetrías, institución genuinamente castellana, que aunque nacida con anterioridad al siglo XI, en éste y en el siguiente alcanzó gran desarrollo, que se mantuvo y aun creció en los sucesivos. Sabido es que se llamó behetrías a ciertos pueblos de Castilla cuyos habitantes gozaron del privilegio de elegir libremente señor propio y variarle a su voluntad. Las relaciones entre el señor y el vasallo eran más suaves y cordiales que en los demás señoríos, y los gravámenes a que libremente se sujetaba éste, menos duros y onerosos. Así se explica que los vasallos de behetría no estuvieran sometidos a numerosas prestaciones y exacciones que en otros pueblos regían, tales como el portazgo, el montazgo, la anubda, la castellería, las osas, la asadura, el pausaterio, la otura, el ribage, etc. (Cedillo, *Op. cit.*, pág. 241). Los tributos que rendían a veces a sus señores los pueblos de behetría, dan una idea de una sociedad patriarcal... Lugar había que daba a su señor una vaca, buey o res cualquiera; unos cuantos tocinos o pernils, o un par de lomos, y hasta por todo tributo dos panes de cebada y un vaso de agua o sidra. (Ríos, *Noticia histórica de las behetrías*, Madrid, 1876, pág. 45).

(30) Vid Puyol, *Op. cit.*, caps. II, III y V; Cedillo, *Op. cit. passim*.

(31) Hume, *Historia de Inglaterra*, t. I, cap. XIII; Guizot, *Historia de la revolución de Inglaterra*, edición española, Madrid, 1887, pág. 37 y *passim*; Medley, *A. Student's Manual of English constitutional History*, cuarta edición, 1907, pág. 236 y siguiente, 496 y siguientes y *passim*; Jéze, *Cours élémentaire de Science des Finances*, quinta edición, 1912, pág. 17 y siguientes.

al principio financiero aceptado, el rey debía subvenir con sus rentas a los gastos del reino. Aun conservando el impuesto su carácter de recurso extraordinario, la necesidad de él se hace cada vez más frecuente, y con esa misma frecuencia se reproduce la lucha entre el rey y los parlamentos sobre el derecho de imponer, hasta que por último vencen éstos, pues en 1628 la *Petition of Right* proclama definitivamente la ilegalidad de toda imposición directa no autorizada por el parlamento, decisión que se amplía en 1688-89 en que el *Bill of Right* declara ilegal, de modo general, toda exacción "por la corona y para su uso, so pretexto de prerrogativa, por tiempo diferente y de manera distinta que los acordados en el parlamento". Reconocido el derecho de éste, el principio se aplica y se extiende, y todos los orígenes de ingreso son sometidos a su discusión y aprobación. La intervención del parlamento en lo que a impuestos se refiere se amplió más con la discusión anual del presupuesto, que fué otra de las reivindicaciones que consiguió la revolución de 1689.

En Francia (32) en el siglo XVII se admitía casi sin discusión la teoría expuesta por Loyseau (33), según la cual el rey no podía imponer sin el consentimiento de los Estados generales. Se aceptaba el conocido principio peculiar de la Edad Media, y según el cual las rentas de las propiedades debían bastar para sufragar los gastos públicos. Pero en Francia, como en los demás Estados, los gastos de la guerra reclamaban recursos extraordinarios que se obtenían mediante impuestos generales establecidos bien sobre todo el reino, bien sólo sobre los vasallos de la corona, pero para ello se necesitaba el consentimiento de los señores laicos y eclesiásticos y de los concejos que habían adquirido el fuero de establecer sus impuestos; era, pues, preciso acudir a los Estados generales. Sin embargo, en Francia las cosas ocurrieron al contrario que en Inglaterra. El derecho de votar los impuestos, que parecía definitivamente consagrado como prerrogativa de los Estados generales, desapareció por completo más adelante, porque en 1435 abdicaron de él los mismos Estados generales, quienes en 1468 llevaron su debilidad hasta el extremo de construir jurídicamente la teoría del derecho real de imponer, fundado,

---

(32) Jéze, *Op. cit.*, pág. 20 y siguientes.

(33) "A mon avis il ne faut plus douter qu'en France... notre roi... ne puisse faire des levées de deniers sans le consentement des Etats". Loyseau, *Des Seigneuries*, cap. III, núm. 46, citado por Jéze, *Soc. cit.*

decían, en el que tuvieron los emperadores romanos, y aunque los Estados generales en 1484 consiguen llevar a la práctica la doctrina de que los impuestos deben ser consentidos por quienes han de pagarlos, la solidez del poder real a fines del siglo XVI es tal, que de hecho, ya que no de derecho, queda abolido aquel principio, y si los reyes convocan a los Estados generales es solamente para facilitar la percepción de los impuestos y para proporcionarles mejor acogida. Esta situación de divorcio entre los hechos y los principios dura hasta 1789, en que la asamblea nacional proclama solemnemente el derecho del pueblo a votar los impuestos (34). A partir de la revolución, la práctica de este derecho no se ha interrumpido sino que se ha vigorizado, pues se ha extendido a todos los ingresos públicos y se ha limitado a un año la vigencia dada con tal objeto al poder ejecutivo.

En España, como en los demás países medioevales, el impuesto — excepción hecha de las cargas señoriales — era un recurso extraordinario; pero había de ser consentido por los concilios, primero y por las cortes, después. En un principio, los reyes vigorizaron ese derecho (35); pero luego, cuando se robusteció la monarquía, tendieron, como en Francia, a arrogarse la facultad de decretar los impuestos sin el concurso de las cortes. No lo consiguieron de derecho, pero sí de hecho, lo que se explica por una reacción aristocrática después del vigor que para derrocar a la nobleza habían dado los reyes a los municipios y clases populares. La prerrogativa que tenían las cortes de votar los impuestos comienza a decaer en el siglo XV. Las cortes de 1406, bajo el reinado de Enrique III, inician la abdicación, sometiéndose a la exigencia del rey de reclamar nuevos tributos sin el concurso de las cortes, si los

---

(34) "L'Assemblée nationale, considérant que le premier usage qu'elle doit faire du pouvoir, dont la nation recouvre l'exercice..., est d'assurer pendant la durée de la présente session la force de l'administration publique: — ...Declare, a l'unanimité des suffrages, consentir provisoirement pour la nation, que les impôts et contributions, quoique illégalement établis et perçus, continuent d'être levés de la même manière qu'ils l'ont été précédemment, et ce jusqu'au jour seulement de la première séparation de cette Assemblée, de quelque cause qu'elle puisse provenir; — Pasé lequel contributions de toute nature, qui n'auraient pas été nommément, formellement et librement accordés par l'assemblée, cessera entièrement dans toutes les provinces du royaume, quelle que soit la forme de leur administrations..." Yéze, *Op. cit.*, pág. 23.

(35) Hasta Fernando IV tal prerrogativa era simplemente consuetudinaria; pero en las cortes de Valladolid, celebradas bajo Alfonso X, pasó a ser derecho escrito, prometiéndole el rey no echar servicios ni pechos desaforados en la tierra sin pedirlos previamente. Cedillo, *Op. cit.*, pág. 311.

por ellas concedidos no bastaban para sufragar los gastos de la guerra (36). En 1419, reinando Juan II, las cortes concedieron 18 cuentos, y el rey, después de recaudarlos, exigió otros ocho más, sincerándose luego ante las cortes de 1420 con la urgencia porque se había visto obligado (37) y ofreciendo no echar nuevos pechos ni tributos, sin previo consentimiento del reino junto en cortes. Pero en las de Ocaña en 1422, los procuradores pidieron y lograron que se les abonara sus dietas de los fondos del tesoro real (38) y desde entonces decayó tanto la autoridad de las cortes, que sólo por fórmula se las reunía. De esta decadencia se libraron por mucho más tiempo las cortes de Navarra y Aragón, singularmente las primeras, que llevaban su independencia hasta el punto de deliberar sin la presencia del virrey y de llamar a toda contribución donativo voluntario. Las cortes de Cádiz vuelven a consagrar el principio del impuesto consentido, que es hoy el constitucional.

La influencia de la intervención de los contribuyentes en la concesión de subsidios es de gran trascendencia, porque da generalidad al impuesto, lo convierte en institución de derecho público y permite que a su organización vayan incorporándose las ideas de justicia tributaria, que primero como por intuición, y luego bajo el influjo de los tratadistas, van surgiendo constantemente. Así se explica el progreso, ya registrado, de la imposición municipal, y se abre una nueva fase en la evolución del impuesto de Estado.

Desaparecen casi en absoluto, las prestaciones personales y las antiguas capitaciones se truecan en impuestos de clase y en impuestos sobre la fortuna más o menos groseramente estimada. Pero al tiempo que esa evolución se realiza, el mundo económico se perfecciona y revela ya los signos del desenvolvimiento ulterior, basado principalmente en el progreso de la división del trabajo, que crea un orden de súbditos no

---

(36) El rey pidió 100 cuentos y 200.000 maravedises; los procuradores ofrecieron 45 cuentos y se allanaron a que si pasados seis meses necesitara el rey más de esa suma, lo pudiese echar en el reino sin reunir las cortes, por "que pues al fin era forzado de se hacer lo que el rey mandase, que mucho era mejor otorgarse luego por solo aquel año, que esperar a que se llamasen procuradores a costa de las ciudades o villas, como era forzoso de se hacer". *Crónica del rey don Enrique III*, caps. LXII y LXIII (págs. 261 y 262 de la edición Rivadeneyra). Vid. Cedillo, *Op. cit.*, págs. 547 y siguientes.

(37) Cedillo, *Op. cit.*, pág. 563.

(38) Rica y Amat, *Historia política y parlamentaria de España*, Madrid, 1860; t. I, pág. 38.

alcanzado por los tributos en vigor. Entonces surgen los impuestos indirectos — aduanas, alcabalas, sisas, — y más tarde los impuestos sobre los negocios — timbre o análogos —; se reforman los impuestos directos que, aunque sólo esporádicamente, llegan a presentar carácter progresivo (39), y con frecuencia, regresivo (40), y se tiende a sistematizar la imposición suprimiendo antiguas gabelas, fundiendo otras y asentando todas, procurando asentarlas, sobre bases científicas, mediante el perfeccionamiento de la técnica.

Subsisten, sin embargo, los privilegios (de clase, reivindicación de inmunidades personales), reminiscencia de la época feudal, y los impuestos directos o son extraordinarios o rara vez toman la forma personal. La revolución francesa da un golpe de muerte a esos privilegios y permite la propaganda y aun la entrada en el decho positivo, de las ideas propugnadas por los tratadistas revolucionarios. Abolidos los impuestos indirectos (excepto las aduanas fronterizas) y los monopolios, se vió Francia privada de los recursos que estos impuestos proporcionaban; los revolucionarios franceses llenaron, o intentaron llenar, el vacío con un sistema de impuestos indirectos, singularmente sobre la renta, con carácter progresivo; y en el cual, a las antiguas exenciones, fundadas en el linaje y en inmunidades personales, se substituyó la moderna del mínimo de subsistencia, cuyas primeras aplicaciones se registraron en España algunos siglos antes, porque como decía la *Commune* de París: “La classe pauvre a fait constamment les sacrifices, tout, posqu'à son sang, a été prodigué pour la liberté. Il est temps que le riche égoïste partage les charges que

(39) En Inglaterra se establece en 1443 un impuesto graduado con tipos de 6 p., 8 p. y 2 ch. por libra, según la cuantía de la renta; ese impuesto reaparece, con ligeras variantes, en 1449 y 1450. En Alemania se percibe un impuesto progresivo en 1512. En Holanda se aplicó en 1748; en Sajonia en 1742; en Ginebra en 1709; en Inglaterra, en 1778. Seligman, *Op. cit.*, págs. 18 y siguientes. En España se había establecido ya en 1251. Vid *supra*, pág. 22, nota 2.

(40) La ordenanza francesa de 1356 dispuso un subsidio, cuyos tipos resultaban de 10 por 100 para 10 libras, 5 por 100 para 40 libras, y 4 por 100 para 100 libras de renta; las rentas superiores a 1000 o 5.000 libras (según se tratase de nobles o no) estaban exceptuadas. Enrique VIII de Inglaterra exigió un impuesto de igual carácter, según el cual debían pagar: las rentas de 1 a 5 libras, 8 peniques; de 5 a 10 libras, 8 peniques; de 20 libras en adelante, 2 chelines. (Seligman, *Op. cit.*, pág. 17). En España, algunas monedas se cobraron con sujeción al mismo criterio: “El que poseía 1500 maravedís pagaba las primeras 15 monedas, quince de las cuales montaban 120 maravedís en Castilla y 90 en León. Al pechero que ra cuantioso en 60 maravedís, le abonaban en una moneda”. Canga Argüelles, *Diccionario de Hacienda*, t. IV, pág. 216.



le pauvre seul a supportées. Nous demandons qu'il soit imposé sur cette classe d'hommes une taxe de guerre"; lo que dió lugar a que Carnot, en su plan de declaración de los derechos dijere (art. 17): "La société a le droit d'établir les contributions qui sont nécessaires au maintien de l'indépendance et de la prospérité nationale, ainsi que de fixer le mode de leur perception, pourvu que ces contributions... portent uniquement sur les portions superflues du revenu territorial au industrial de chacun des citoyens, avant que de peser sur besoins de première nécessité", y a que Vernier propusiese "une contribution graduelle sur les parties du revenu des citoyens qui excèdent le véritable nécessaire" (41).

El retorno al orden determinó el abandono de esas teorías; pero no pudo restablecer los impuestos prerrevolucionarios, que sufrieron radical transformación. Desde entonces, el régimen parlamentario, o el representativo, que en todo el mundo civilizado va instaurándose, y la creciente participación que los ciudadanos toman directa o indirectamente en la gobernación del Estado, propulsan la evolución de los sistemas tributarios en armonía con las nuevas ideas. El movimiento no es, sin embargo, muy rápido, porque después de los radicalismos llevados a la práctica por los revolucionarios franceses, las clases amenazadas por las ideas entonces preconizadas se aprestan a defenderse, con lo cual se ha llevado al campo político la cuestión tributaria y se ha hecho de ella, al menos en lo que a su parte positiva se refiere, un motivo de lucha de clases.

No obstante los obstáculos que de ese modo se ha suscitado, la evolución continúa, sea porque el avance de las ideas políticas da mayor influencia a los elementos populares, sea porque se estima que así se sirve a la justicia tributaria, sea en fin porque se acrecientan las funciones del Estado. La evolución no es igualmente rápida en todos los países; se destacan los sajones y los germánicos (Inglaterra, Alemania, Estados Unidos, Suiza); pero la dirección en que se verifica es la misma en todos. Se da carácter intervencionista a varios impuestos indirectos (aduanas proteccionistas, margen diferencial entre el alcohol industrial y el vínico); el impuesto de sucesiones se sujeta en todas partes a dobles escalas progresivas (según el grado de parentesco con el causante, y según la cuantía de la sucesión o de las porciones hereditarias); se

---

(41) Seligman, *Op. cit.*, pág. 33 y siguientes.

establecen impuestos progresivos sobre la renta (Inglaterra, Suiza, Prusia) o sobre la fortuna (Suiza, imperio alemán), con exenciones por mínimo de subsistencia y aun por cargas de familia; se suprimen impuestos indirectos (consumos, en España y Bélgica) o se reduce su gravamen (España); se adoptan impuestos de carácter social, como el que grava las plusvalías inmobiliarias (Alemania, Inglaterra, Australia, Nueva Zelanda) y el que grava los incrementos de la fortuna (Alemania) (42) y, por último, se perfecciona la técnica, lo que frecuentemente favorece la evolución en el sentido indicado.

L. VÍCTOR PARET.

*(Continuará).*

---

(42) Deliberadamente prescindo de los impuestos que, como el que grava los beneficios obtenidos con motivo de la guerra, se han establecido en varios países beligerantes y neutrales, porque no se sabe si habrán de perdurar ni en qué condiciones.