

Revista

de

Ciencias Económicas

Publicación mensual del "Centro estudiantes de ciencias económicas"

Director:

Rómulo Bogliolo

Administrador:

Roberto E. Garzoni

Sub-administrador:

Rafaël Sánchez

Redactores:

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

Año VII

Octubre de 1918

Núm. 64

DIRECCIÓN Y ADMINISTRACIÓN
CHARCAS 1835
BUENOS AIRES

Evolución del impuesto

(Véase el número anterior)

b). Las teorías.

El desarrollo de la imposición se verifica bajo la influencia de las ideas y de las realidades políticas y económicas que prevalecen en cada momento, y su orientación, por tanto, depende de la que señalen esas ideas y esas realidades.

Primitivamente, el impuesto carece de todo fundamento de economía pública, porque no habiendo propiedad privada no es posible gravar económicamente a los miembros de la sociedad. A lo sumo, se les puede exigir prestaciones personales, y esta es la primera forma de imposición que aparece en la Historia. Pero por lo mismo que se trata de prestación personal, la cual supone subordinación, servidumbre, o aun esclavitud, esa primitiva forma de la imposición sugiere a los pueblos la idea de que el impuesto es algo ominoso, y que, por tanto, debe rechazarse sobre los vencidos. Este concepto que nace en el período de la economía natural se arraiga vigorosamente en la mente de los pueblos, tan vigorosamente, que persiste a través del período de economía monetaria y llega hasta nuestros días (1).

De modo casi inmediato surge de ese mismo concepto otra corolario: el impuesto, signo de servidumbre, no deben

(1) El principal recurso de Atenas eran los tributos exigidos a los pueblos sojuzgados; en Roma, la explotación de las provincias por el Estado. En la Edad media, sin considerarlo recurso principal, se cuenta con el botín (hombres y riquezas) que las guerras procuran. En la época contemporánea existen las indemnizaciones de guerra (valores o territorios) y la explotación de las colonias por la Metrópoli, mediante un sistema de administración organizado con ese fin.

pagarlo los ciudadanos, sino las clases inferiores, corolario que, derivado lógicamente del concepto admitido para el impuesto, deja a éste sin fundamento jurídico económico, y sólo basado en razones de orden político. Por eso, cuando las crecientes necesidades públicas reclaman crecientes gastos, el aumento correlativo de los ingresos se busca mediante la inspiración de esas mismas razones políticas y se crean impuestos, que aunque lo son en la forma y aun en los efectos fiscales, no lo son desde el punto de vista del Derecho público. Ejemplo bien expresivo lo ofrecen las *liturgias* griegas que equivalían a suministros y prestaciones en especie, bien para fines de guerra (trierarquía), bien para fines religiosos (fiestas a los dioses) y que eran, en realidad, un impuesto (extraordinario) real progresivo sobre la fortuna, pagado por las clases ricas; pero que desde el punto de vista jurídico tenían carácter especial que las diferenciaba de los impuestos, ya que se consideraba como un honor aceptar el gravamen (2). Grecia mismo ofrece otro ejemplo semejante: ciertos impuestos sobre negocios se establecen por razones de policía de las costumbres (3). En España, las tercias reales, o tercera parte de los diezmos eclesiásticos establecidos en tiempo de Fernando III, fueron un verdadero impuesto bajo la apariencia de donativo extraordinario primero, y permanente después (4).

Las mismas preocupaciones determinan, en mi opinión, la aparición de los impuestos que, no gravando a las personas, sino los productos, llegan adonde los impuestos directos no habrían podido llegar dada la organización de la sociedad en castas u órdenes, algunas de las cuales se hallan exentas de tributar. En Grecia apenas existen, como recursos habituales destinados a cubrir las necesidades ordinarias, sino impuestos indirectos de consumos, u otros análogos, bajo la forma de derechos de aduana y derechos de mercado; para los ciudadanos no hay impuestos personales generales (5). En Roma, los impuestos indirectos de consumo (especialmente derechos de aduana) constituyen también la imposición ordinaria más antigua, destinada a subvenir a las necesidades regulares; los impuestos directos regulares se

(2) Wagner y Deite, *Historia del impuesto*, t. I, páf. 21.

(3) Wagner y Deite, *Op. cit.*, t. I, pág. 24.

(4) Colmeiro, *Op. cit.*, t. I, pág. 470; Cedillo, *Op. cit.*, pág. 299 y siguientes.

(5) Wagner y Deite, *Op. cit.* t. I, pág. 22.

estimaban incompatibles con la libertad individual (6). En la Edad Media sucede lo propio. Los árabes establecen en España, desde los primeros tiempos, el almojarifago, o impuesto de aduana, que se aplicó también en seguida en los estados cristianos; la alcabala, vigente desde muy antiguo en éstos, pero ampliada en 1342, no reconocía exenciones (7), y de esta suerte se extiende más adelante la tributación indirecta.

La imposición, pues, se va desarrollando bajo la sola influencia de las razones del orden político que, sin embargo, no impiden su perfeccionamiento, porque si con él no se persigue la perecuación del impuesto, se trata de lograr una más completa y refinada explotación de las provincias y colonias por la metrópoli. Pero a medida que el tiempo avanza, van vislumbrando el ideal tributario, siquiera ese ideal no reconozca por base razones económicas, y entonces, dentro de una misma civilización (Grecia, Roma) se registran tendencias comparables a las aspiraciones de la época contemporánea, y el impuesto llega a adquirir caracteres de institución de derecho público.

Con la caída del imperio romano y la dominación de los bárbaros se produce un lamentable retroceso, tan hondo y señalado que significa la terminación de un ciclo de la evolución del impuesto y el comienzo de otro nuevo. La imposición (propiamente dicha) de derecho público desaparece, y reaparece, en cambio, (con las modificaciones reclamadas por las diferencias de los tiempos), el sistema primitivo de censos y de prestaciones personales, en especie o aun en dinero, no exigidas, por razones de economía pública, ni por beneficio de la colectividad, sino simplemente como prerrogativas de la soberanía (8), lo que explica que su intensidad o su cuantía no dependan de más normas que de la voluntad del señor soberano, primero, y de la costumbre después. Hasta tal punto se consideraba el impuesto una propiedad del señor o un rendimiento de su señorío, que se hacían donaciones de vasallos, y por ende de tributos, o se prohibía que los de realengo pasasen a abadengo o a señorío (9).

(6) Wagner y Deite, *Op. cit.*, t. I, pág. 28.

(7) Cedillo, *Op. cit.*, pág. 459.

(8) Wagner y Deite, *Op. cit.*, t. I, págs. 59, 64 y siguientes.

(9) Cedillo, *Op. cit.*, pág. 584 y *passim*. Puyol; *op. cit.*, págs. 37, 244, 246 y *passim*. *El Fuero Viejo de Castilla* (lib. 9, tit. I, ley III) dice: "El Monasterio Real de Burgos, e el Ospital del Rey, e los otros Mo-

Sin embargo de lo dicho, no se puede negar, después de considerar atentamente y con espíritu amplio el régimen de imposición de la Edad Media en sus diversas manifestaciones, es decir, la imposición *lato sensu*, que una parte de ella se inspiraba en la idea de la generalidad de la carga, siquiera no llegase a constituir una institución de derecho público ni a fundarse en una doctrina científica de cooperación social, y se hallase además bastardeada por la concesión de exenciones. Fundo esta opinión en que, además de las prestaciones personales exigidas en provecho del señor (sernas, facenderas), se imponían otras en provecho general: las que tenían por objeto organizar la guerra o la defensa contra las agresiones de los enemigos (*fonsado, castellería, anubda*), imposición de la cual no estaban exceptuados los nobles, ni aún los señores, pues es sabido que se hallaban obligados a ayudar a los reyes en las guerras, aunque no de la manera servil que correspondía a los vasallos (10).

El concepto de la imposición de derecho público, incluso consagrada por la ley, reaparece como consecuencia de la instauración del régimen municipal y del desarrollo que éste adquiere; porque entonces surge una entidad abstracta, el municipio, en provecho de la cual se obliga al ciudadano, quien percibiendo claramente que la imposición concejil tiene distinto carácter que señorial, propende a la generalización de los gravámenes, ya que no por un conocimiento jurídico económico de la cuestión, por una clara intuición de la realidad. Se puede, pues, afirmar que la idea de la obligación de contribuir, base moderna del impuesto, nace con la imposición municipal, porque, como dice Gierke (11), “los impues-

nasterios del Reyno, e de otras Ordenes, e de Fijosdalgo, e de donacionesh, quel Rey aya fecho a ome, que non aya de facer al Rey pecho, nin otra cosa ninguna, mas non de lo del Rey, onde el a de aver suos pechos, o los avrie de aver, e los podrie perder por aquella carrera; maguer tengan privileios algunos que puedan comprar, este es e deve ser el entendimiento del privileio, que compren lo que deven, e non lo que non deven en arte, nin en engaño, nin en ninguna manera, e si lo compraren que lo pierdan”.

Las Leyes del Estilo contienen un precepto semejante; ley 231: “Como puede pasar el realengo al abadengo, et como non; et quién lo puede facer et quién non”.

(10) El historiador segoviano Colmenares (citado por Cedillo, *Op. cit.*, pág. 184), al narrar el conocido incidente ocurrido en 1177 entre el rey Alfonso VIII y los hidalgos castellanos capitaneados por los señores de Lara, dice que aquéllos respondieron al Rey que “no ania de pechar con la hazienda quien servia con persona y vida, ventaja de los nobles a los plebejos”.

(11) Gierke, *Genossenschaftsrecht*, II, págs. 698 y 600 (citado por Wagner y Deite, *Op. cit.*, pág. 78).

tos municipales eran las primeras contribuciones que un ser colectivo exigía de sus miembros como tales, exclusivamente en interés del bien público. La razón única y suficiente de la percepción era las necesidades del concejo... Estaban obligados a soportar el impuesto todos los vecinos, y únicamente los vecinos... La obligación de contribuir era la misma para todos ellos". Y la ley llegó a reconocerlo y declararlo así. El código de las Siete Partidas, tratándose de las reparaciones de castillos, murallas y demás obras de utilidad pública (12), establece que la conservación de todas ellas es "apostura e nobleza del Reyno", por lo cual, aunque el rey ha de proveer principalmente a aquel fin, las ciudades y villas deben también contribuir a tales obras, señalando para ello ciertas cantidades. Pero suele acontecer que, o por falta de recursos comunales, o de voluntad en los que debían velar por la conservación, las reparaciones no se hacen, y, en este caso, "deuen los moradores de aquel lugar pechar comunalmente, cada uno por lo que ouiere, fasta que ayunten tanta cuantía, de que se pueda cumplir la lauor: e desto non se pueden escusar caualleros, nin clerigos, nin biudas, nin huerfanos, nin ningun otro qualquier, por preuillejo que tenga. Ca pues que la pro destas lauores pertenece comunalmente a todos, guisado, e derecho es, que cada uno paga y aquella ayuda que pudiere". Este precepto, que no hacía sino sancionar una costumbre más antigua (13), fué celosamente aplicado por los monarcas (14).

Así se instaure el principio de la imposición de derecho público, que de la tributación concejil pasa luego a la del estado. Al mismo tiempo que esta evolución, se verificaba otra no menos importante para las ulteriores modalidades del impuesto: el tránsito del régimen de prestaciones personales (que domina casi exclusivamente en un principio) al de la contribución en especie, primero, y en dinero después; evolución que se realiza quizás espontáneamente, ante los requerimientos de la realidad, y paralelamente a la modificación que sufre el servicio militar al pasar del régimen de obligación general al de ejércitos pagados. En la monarquía francesa se

(12) Partida III, tít. XXXII, ley XX: "De las lanores nuevas, como se pueden embargar que se non fagan; e de las viejas que se quieren caer, como se han de fazer, e de todas otras lanores". Concuerda con esta disposición la de la Partida I, tít. VII, ley LIV. "Que cosas son tenudos los clerigos de fazer; de que non se pueden escusar, por razón de las franquezas que han".

(13) Cedillo, *Op. cit.*, págs. 190 y 191.

(14) *Supra*, pág. 13, nota 2.

instaura las *adjutoria*, o subsidios satisfechos para la guerra por los que no concurren a ella—además de otros impuestos que tienen el carácter de compensaciones por prestaciones debidas y no realizadas (15). En el primitivo imperio alemán también se establece la redención en especie o en dinero de ciertas prestaciones, y aparecen el *heristoura* y el *grabengeld* (16). En Inglaterra tiene el *tallagiùm* (tallage), impuesto equivalente al servicio militar no prestado (17). En España surgió la *fonsadera*, redención de la obligación de ir *en fonsado* (18), y más adelante se admitió también la compensación en dinero por otros servicios personales no prestados (*fazendernas comunales*).

Lentamente, pues, el impuesto va adquiriendo su forma moderna y se va sometiendo en su derrama a la influencia de las teorías tributarias, siquiera con harta frecuencia se descubran desviaciones de importancia cuyo origen, según la dirección de aquéllas, debe buscarse bien en una percepción intuitiva de la justicia tributaria, bien en el influjo de una clase social sobre el gobierno.

Desde el punto de vista histórico la primera teoría que tiende a fundamentar la distribución del impuesto es la teoría llamada de *do ut des* (19), que corresponde a los primeros períodos del desarrollo de la economía pública, en que el Estado tiene reducido campo de acción.

Según esta teoría (20), el impuesto es una prestación del ciudadano, a la cual debe corresponder una equivalente contraprestación por parte del Estado, principio que se ha sostenido sobre dos fundamentos algo distintos, y, por tanto, con dos orientaciones diferentes, aunque similares. Primeramente se afirmó que, siendo la protección el principal fin del Estado, la cuantía de los impuestos debía ajustarse a la de la protección por el Estado prestado. Se consideró, pues, el impuesto como la prima de seguro que los individuos pagaban a la Sociedad aseguradora colectiva — Estado — por el disfrute tranquilo

(15) Wagner y Deite, *op. cit.*, tit. I, págs. 57, 59 y sig.

(16) *Ibidem*, pág. 64 y sig.

(17) *Ibidem*, pág. 261.

(18) Cedillo, *op. cit.*, pág. 136.

(19) John Stuart Mill la llama teoría del *quid pro quo*; Hemming, "de la compraventa"; Parieu, "del dividendo social"; Proudhon, "del cambio". y Cooley, "de la reciprocidad"; cf. Seligman, *Op. cit.*, página 148.

(20) Cf. Seligman, *Op. cit.*, pág. 150 y sig.; Wagner, *Traité de la Science des Finances*, edición francesa, París, 1909, t. II, pág. 250 y siguientes; Flora, *Ciencia de la Hacienda*, edición española, Madrid, 1906-1907, t. I, pág. 240.

y seguro de su propiedad (21). Pero en seguida se vió que la teoría del beneficio o del seguro no se ajustaba a la realidad de las relaciones que ligan al Estado con los ciudadanos. El Estado, en efecto, no se limita a proteger la vida y la hacienda de los ciudadanos contra las violencias de otros particulares o de otros Estados, sino que su actividad, cada vez mayor, abarca otros muchos fines. Además, es notorio que el Estado no presta mayor protección a la propiedad del rico que a la del pobre, porque aquél se costea sus guardas y servidores; en cambio, el desvalido se aprovecha mucho más que el hombre acomodado de los servicios de protección social que el estado organiza (escuelas, hospitales, asistencia pública, etc.). Estas consideraciones conducían a la consecuencia de que el pobre debiera pagar relativamente más que el rico, ya que se beneficiaba más de la actividad del Estado, y tal conclusión ha inducido a la mayoría de los autores modernos a abandonar las premisas en que se fundaba. Entonces se presentó la teoría del *do ut des* con modalidad algo distinta: el coste del servicio, y se sostuvo que a la cuantía de éste debían ser proporcionales los impuestos, es decir, que cada ciudadano debe pagar al Estado por ese servicio justamente lo que al Estado le cuesta prestárselo. Fácilmente se comprende que no es posible definir qué parte del coste total de los gastos del Estado corresponde a cada ciudadano, según la parte alicuota de servicios que le benefician, por tanto, que la teoría del coste del servicio, llamada también del cambio, es tan inadmisibles como la de la prima de seguro. El principio del *do ut des*, en que ambas se basaban, dejó, pues, de servir de fundamento al estudio científico del impuesto.

Este principio, que, aunque iniciado en el siglo xvi, adquirió su mayor desenvolvimiento a mediados del xix, ha tenido una importancia política extraordinaria, por la interpretación que más generalmente se le ha dado, al contraponerlo a las aspiraciones que modernamente se han manifestado respecto a la finalidad del impuesto.

En efecto: se ha admitido de modo casi general que el

(21) "Les revenus de l'Etat sont une portion que chaque citoyen donne de son bien, pour avoir la sûreté de l'autre ou pour en jouir agréablement." Montesquieu; *L'Esprit des Loix*, 1748, lib. 13, cap. I; Qu'est-ce que donc que la société, sinon une compagnie où chacun a plus ou moins d'actions, et où il est juste que chacun paie en raison du nombre de celles qu'il possède? Thiers, *De la Propriété*, Paris, 1848, pág. 355; edición española, pág. 308.

principio del *do ut des* conduce al impuesto proporcional (22); por eso, cuando en el siglo XIX se ha comenzado a llexar a la práctica doctrinas contrarias a la proporcionalidad, en las cuales muchos han creído ver propósitos hostiles al régimen social vigente, los elementos conservadores (económicamente) se han adherido a la teoría de la prima del seguro como fundamento científico del impuesto, a fin de poder oponerse al avance de la imposición progresiva. Pero ni aún los más calificados defensores de este criterio — al que se ha dado alcance político extraordinario — han podido sustraerse a los requerimientos de la realidad política, y se han visto constreñidos a adulterar la pura teoría del *do ut des* con principios que de ningún modo caben en ella, como el de la exención del mínimo de subsistencia y el de la degresión (23).

La segunda teoría tributaria es la denominada de la capacidad o de las facultades. Según este principio, el impuesto debe repartirse uniformemente conforme a la capacidad de prestación económica de los contribuyentes; es decir, que el impuesto no es precio de los servicios o de la protección que el Estado brinda a los ciudadanos, sino la obligación que éstos tienen de contribuir a que la comunidad a que pertenecen viva y se desarrolle prósperamente (24). Una vez establecido el principio, se ha mantenido intacto; pero ha variado la medida de la capacidad.

(22) Hubbes (*De Cive*); Grotius (*De Jure Belli ac Pacis*); Puffendorf, *De Jure Naturæ et Gentium*); Sully, Vauban (*La Dime Royale*); William Petty (*A Treatise of Taxes and Contributions*); Quesnay (*Notes sur les Maximes fondamentales*); Turgot (*Œuvres complètes*); Mirabeau (*Théorie de l'Impôt*); Montesquieu (*L'Esprit des Loix*); Thiers (*De la Propriété*); Mc Culloch (*Treatise on the Principles and practical Influence of Taxation*); Proudhon (*Théorie de l'Impôt*); Leroy-Beaulieu (*Traité des Finances*), así lo sostienen en sus obras. Sin embargo, no faltan escritores que aceptando la teoría del beneficio o del seguro creen que conduce a un impuesto no proporcional; tales como Gandillot (*Principes de la Science des Finances*); Bentham (*Principles of the Civil Code*); Jakob (*Die Staatsfinanzwissenschaft*); Sismondi (*Nouveaux principes d'Economie Politique*); Rousseau (*Discours sur l'Economie politique*); Vauthier (*De l'Impôt progressif*); Fauveau (*Considérations mathématiques sur la théorie de l'impôt*). Cf. sobre estos autores y otros varios: Seligman, *Op. cit.*, página 158 y siguientes; Held, *Die Einkommensteuer*, 1872, pág. 120 a 135; Chargéraud, *L'Economie politique et l'impôt*, 1864, cap. I, III y XIV; Grabcin, en *Schanz Finanz Archiv*, XII, 1895, pág. 11 a 24; Lehr, *Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik*, vol. XXIX, 1877, págs. 1 a 190.

(23) Sonnenfels, *Grundsätze der Polizei, Handlung und Finanz*, quinta edición, 1787, pág. 192 a 194; Sismondi, *Nouveaux principes d'Economie Politique*, segunda edición, 1871, vol. II, pág. 170 y siguientes; Leroy-Beaulieu, *Traité des Finances*, quinta edición, 1892, t. I, pág. 145 y siguientes.

(24) Wagner, *Traité de la Science des Finances*, edición francesa, Paris, 1909, t. II, pág. 251 y sig.; Seligman, *Op. cit.*, pág. 205 y siguientes.

Primitivamente se entendió que la capacidad tributaria se hallaba expresada por la fortuna; en este sentido, algunos impuestos de la Edad Media se repartían sobre la fortuna según la regla *justa bonorum facultatem* o *pro bonorum facultate* (25). Más tarde (siglo xvii) se admite que la capacidad (desde el punto de vista tributario) debe medirse por la renta, concepto que obtuvo, en teoría, firme apoyo en la conocida máxima de Adam Smith, según la cual "los súbditos de todo estado deben contribuir al sostén del gobierno, en proporción, dentro de lo posible, a sus respectivas capacidades, o sea en proporción a la renta que respectivamente disfrutaban bajo la protección del estado (26).

No transcurrió mucho tiempo sin que se modificase la interpretación del concepto de capacidad tributaria, porque surgió una teoría nueva: la imposición de la renta neta (27), de la cual fué consecuencia la teoría de la exención del mínimo de subsistencia. Ricardo afirmó que la capacidad tributaria se halla en proporción de la renta neta, entendiendo por tal la renta bruta, menos los gastos de producción (28). La afirmación del ilustre economista se aceptó fácilmente y en seguida se dedujo de ella que los desembolsos del obrero para atender a las cosas necesarias constituyen también un gasto de producción, por lo que era de justicia exceptuar del impuesto el mínimo preciso para la subsistencia (29).

Con esto no terminó la modificación del primitivo concepto de la capacidad, que fué reforzado por el principio de la igualdad del sacrificio. Para llegar a la nueva teoría fué necesario considerar la capacidad desde otro punto de vista. En un principio la base era la producción; pero tan luego como

(25) Cf. Seligman, *Essays in Taxation*, quinta edición, N. York, 1905, capítulo sobre *The general Property tax*:

(26) "The subjects of every state ought to contribute towards the support of the government, as nearly as possible in proportion to their respective abilities, that is in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state". Adam Smith, *Wealth of Nations*, lib. V, cap. II.

(27) En el siglo XVIII, en la administración del impuesto local inglés de pobres se halla una curiosa y poco conocida interpretación del término *capacidad*. La capacidad del contribuyente se fundaba normalmente en la renta actual de su capital; pero el tribunal entendió que debía prestarse alguna consideración *ad statum et facultates*, e interpretó que esto significaba el número de personas de la familia. Seligman, *Progressive Taxation*, cit., pág. 205.

(28) Ricardo, *Principles of Political Economy and Taxation*, capítulo XXVI.

(29) Ya se ha visto (pág. 20, nota 2) que la exención de un mínimo de renta se aplicó en España nada menos que a principios del siglo xiii y para pechos señoriales.

se reclamó la exención del mínimo de subsistencia, se introdujo un nuevo factor, a saber: las condiciones del consumo; de suerte que no se consideró solamente la renta que el individuo producía, sino también la aptitud de esta renta para satisfacer las necesidades más perentorias de aquél. Y en seguida se amplió la importancia de este nuevo factor, hasta tomar en consideración no sólo las necesidades primeras, sino todas las necesidades. La doctrina, pues, puede expresarse en estos términos: Todas las necesidades varían en intensidad, desde las absolutamente indispensables, de mera subsistencia, hasta los menos apremiantes, de puro lujo. Los impuestos, en cuanto privan de medios de satisfacer necesidades, imponen un sacrificio. Pero el sacrificio realizado al dar una porción de lo que había de aplicarse a satisfacer las necesidades más perentorias dista mucho del realizado al dar lo que habría de servir para satisfacer necesidades menos urgentes, de donde se deriva la conclusión de que para imponer sacrificios iguales es preciso gravar al rico absoluta y relativamente más que al pobre (30).

Por último, a la doctrina del sacrificio se agrega la de la discriminación, o sea la diferenciación del impuesto según el origen de las rentas, fundada en que, como afirma Wagner (31), “en igualdad de circunstancias... , la capacidad de prestación *disminuye*, y disminuye más que proporcionalmente, con el predominio del factor *trabajo*, y *se eleva*, también más que proporcionalmente, cuando este factor no es *predominante*”. La razón, que no da el ilustre economista alemán, es que las rentas procedentes del capital equivalen a rentas perpetuas, y las procedentes del trabajo, a rentas temporales, y es sabido que, en igualdad de renta el capital, o valor actual correspondiente a aquéllas, es superior al correspondiente a éstas. En la práctica la discriminación se ha aceptado rápidamente y hoy la aplican: Inglaterra, en el *income-tax* y en las sucesiones; Prusia, en el *Einkommensteuer*; el Imperio alemán, en el impuesto de las plusvalías, e Italia, en el impuesto de la riqueza mobiliaria (32).

En este punto cesa la evolución de la teoría, porque las

(30) Seligman, *Progressive Taxation*, cit., pág. 211.

(31) *Finanzwissenschaft*, II, párrafo 184 a.

(32) En España también existe la diferenciación, pero sólo en las clasificaciones de las tarifas, no en la realidad de los tipos, por las razones que más adelante expondré.

modificaciones que ulteriormente recibe no la alteran de modo esencial.

En la segunda mitad del siglo xix, los tratadistas holandeses aplicaron a la teoría de la imposición, la de la utilidad final o marginal, de Jevons (33), que en este punto concreto equivale a la teoría de la igualdad del sacrificio, pero aplicada a la renta misma y no a la persona que la posee, pues es indudable que si al contribuyente le produce sacrificio verse privado de una parte de su renta, es porque esa renta tiene para él utilidad en relación con la satisfacción de las necesidades, y desde este punto de vista es indiferente que se considere el valor de las últimas necesidades satisfechas (utilidad marginal), o el de las que, pudiendo haberse satisfecho, no lo han sido (sacrificio). Los autores holandeses han preferido, sin embargo, considerar la utilidad final, por entender que se trata de una relación matemática cuya intervención en los estudios tributarios puede conducir a soluciones también matemáticas, y, por tanto, definitivas. No discutiré aquí ese punto porque el lugar no es adecuado; pero sí me parece atinado reproducir el siguiente comentario de Seligman (34): "La imposición de iguales sacrificios a todos los contribuyentes seguirá siendo un ideal de imposible realización. El sacrificio implica algo psíquico, algo psicológico. Un impuesto priva de bienes, que son algo material, algo tangible. Y es imposible averiguar las relaciones exactas que median entre algo psíquico y algo material. No puede bastar ningún cálculo del dolor y del placer, porque no puede alcanzar éxito ninguna tentativa encaminada a reducir lo heterogéneo a homogéneo" (35).

La teoría tributaria de la capacidad ha adquirido gran importancia política correlativamente a la lograda por la teoría del *do ut des* y por análogas razones, porque mientras

(33) La moderna teoría de la utilidad marginal puede estudiarse en Seligman, *Principles of Economics*, cit., 1909, cap. 12, y sobre todo en Jevons, *The Theory of Political Economy*, cap. III.

(34) *Progressive Taxation*, cit., pág. 222.

(35) Igual comentario podría aplicarse a la teoría de Sax (*Grundlegung der theoretischen Staatswirtschaft*, .887, párrafos 21 y 82) quien afirma que el problema de la igualdad tributaria estriba en exigir a los individuos cantidades tales que cada uno estime la suma que se le ha exigido a él justamente en el mismo valor en que cualquier otro estime la suma que a él se le haya exigido, o, lo que es lo mismo: que debe ser igual la utilidad marginal de los bienes absorbidos por el impuesto. Esta teoría es la misma de los autores holandeses, pero referida a la porción de renta que toma el impuesto, en vez de referirse a la que queda en poder del contribuyente; es, en suma, la teoría del sacrificio.

esta última se ha tomado como apoyo del impuesto proporcional, aquélla ha servido de fundamento al impuesto progresivo. En efecto: el principio de la capacidad de prestación, que primitivamente se consideró que conducía a la imposición proporcional (36), constituye la base del impuesto progresivo, sobre todo desde que se admitió primero la teoría de la renta neta, y después la de la igualdad de sacrificio (37), y aunque es cierto que ha habido autores que de la teoría de la prima de seguro han deducido la tributación graduada, también lo es que ésta tiene su fundamento racional y científico en el principio de la capacidad de prestación. En el mismo principio se apoya otra teoría más moderna y que en realidad no es de hacienda pura, sino de política financiera; me refiero a la teoría sociopolítica de Wagner y de Scheel. Las dos teorías que acabo de examinar parten de la base de que el impuesto es simplemente la participación de los ciudadanos en los gastos públicos, y difieren en cuanto al concepto de la uniformi-

(36) Bodin (*De Republica*), Botero (*Della Ragioni di Stati*), Boxhorn (*Institutiones Politicæ*), Sheridan (*A Discourse on the rise of Parliament... of Taxes*), Freund (*The Principles of Taxation or Contribution according to means*), defienden simplemente el impuesto proporcional basado en el principio de la capacidad. Hay otros autores que del mismo principio deducen la imposición regresiva; los principales son: Stuart Mill (*Principles of Political Economy*), Faucher (*Mélanges d'Economie politique et de finance*), Rau (*Finanzwissenschaft*), Vocke (*Die Abgaben, die Auflagen und die Steuer*).

En la Edad Media se encuentra una interpretación tal de los hechos, que la teoría de las facultades conduce, en la práctica, al impuesto regresivo. Se supuso que cuanto menor era la renta del capital, tanto mayor era la del trabajo; en otros términos: que cuantos más bienes poseyese una persona, menos obligada se vería a recurrir al trabajo manual. De aquí que, no existiendo un impuesto sobre la renta, se gravase la pequeña propiedad a un tipo algo más elevado que la grande, porque el más alto tipo sobre aquélla representaba un impuesto sobre los bienes, más otro sobre las utilidades procedentes del trabajo; mientras que en el caso de una propiedad grande representaba solamente un impuesto sobre el capital. De este modo se creyó conseguir un impuesto proporcional. Seligman, *Progressive Taxation*, pág. 21. La historia financiera de Basilea ofrece un caso de aplicación de este principio. Cf. Schonberg, *Finanzverhältnisse der Stadt Basel*, 1879, págs. 175 y sigtes.

(37) Guicciardini (*Opere inedite*, vol. x), Jaucourt (art. *Impôt*, en la *Enciclopedia* de Diderot), Justi (*Staatswirthschafft*), Say (*Traité d'Economie Politique*), Faveau (*Considérations mathématiques sur la théorie de l'impôt*), Paley (*Elements of Political Knowledge*), Craigh (*Elements of Political Science*), Neuman (*Die progressive Einkommenssteuer in Staats- und Gemeindehaushalt*), Schäffle (*Die Grundsätze der Steuerpolitik*), Stein (*Lehrbuch der Finanzwissenschaft*), Scheel (*Die progressive Besteuerung*), Cohn (*Finanzwissenschaft*), Meyer (*Die Principien der gerechten Besteuerung*), Pierson (*Grondbeginselen der Staatsmishoud Kunde*), Cohen-Stuart (*Bidrage tot de Theorie der Progressieve Inkomstenbelasting*), Edgeworth (*Economic Journal*, 1879), Carver (*Political Science Quarterly*, 1904), Wagner (*Finanzwissenschaft*). Cf. Seligman, *Progressive Taxation*, págs. 229 y siguientes.

dad de la distribución; uniformidad que, según la teoría del *do ut des*, se consigue con el impuesto proporcional, y, según la de la capacidad, con el impuesto progresivo. Wagner acepta ese concepto del impuesto; pero cree que no es esa su finalidad única, y al lado de los impuestos puramente fiscales admite otros, *sociopolíticos*, cuyo objetivo es “*intervenir reglamentativamente, y para modificarla, en la distribución, entre los particulares, de las rentas y de la fortuna de la población, distribución que se opera sobre la base de la organización jurídica y económica, y además eventualmente en el empleo de las rentas o fortuna de los particulares*” (38). Esta teoría, que Scheel comparte (39), no es sino la ampliación y la sistematización de la expuesta en 1860 por Mme. Royer, quien decía (40): “El ideal de la justicia contributiva consiste en reparar las desigualdades y los errores de la naturaleza. Al contrario, en el pasado, la legalidad, tan frecuentemente opuesta a la justicia, siempre ha agravado estas desigualdades y estos errores. Es preciso, pues, compensar con lentitud y prudencia lo que esta acción de la ley ha tenido de funesto en el pasado”, y también: “En el caso particular en que el presente deba reparar una herencia de iniquidad legada por el pasado, la proporción puede ser más o menos progresiva, según se quiera compensar más o menos rápidamente la diferencia producida en las condiciones sociales por el hecho de esas iniquidades legales acumuladas”.

Wagner no llega a tales afirmaciones; pero, en su juicio, la teoría de la capacidad de prestación, completada por el principio de igualdad del sacrificio, autoriza la combinación de los problemas de Hacienda con los puramente sociales y amplía la esfera de acción del impuesto. Claro está que, admitidas tales premisas, huelgan en absoluto las sutiles disposiciones de los economistas holandeses y austriacos sobre el verdadero carácter de la imposición progresiva y sus prolijas investigaciones para fijar el tipo real de progresión. La cien-

(38) Wagner, *Traité de la Science des Finances*, edición francesa, París, 1909, t. II, pág. 110. Vid también págs. 258 y siguientes.

(39) Scheel, *Die progressive Besteuerung*, en la *Tübingen Zeitschrift für gesammte Staatswissenschaft*, vol. xxxi (1875), págs. 284 y sigs.

(40) Clemence Auguste Royer, *Théorie de l'Impôt ou la Dime Sociale*, 1862, págs. 47 y 64. Esta obra fué premiada con las de Proudhon, Lassant, Walras y Romiol, en la Conferencia Internacional sobre el Impuesto, celebrada en Lausana en 1860.

cia de la Hacienda cede su puesto a la política (41), y ésta regula el impuesto.

Son contados los tratadistas que han adoptado el punto de vista del autor alemán, y muchos, en cambio, los que, aún en su misma patria, le han combatido (42). Pero no se puede negar, porque los hechos son sobrado elocuentes, que si en la teoría ha logrado poco suceso la doctrina sociopolítica, en la práctica ha alcanzado bien visible desarrollo, del cual son prueba irrefutable los derechos arancelarios protectores, de los que un ilustre proteccionista (43) dice que su finalidad está lograda cuando el impuesto deja de percibirse en las Aduanas; los impuestos que gravan el alcohol en varios países, y cuyo objetivo es elevar los precios para contraer el consumo; los *staffelsteuern* alemanes, o impuestos graduados sobre la fabricación de líquidos alcohólicos y cervezas, y que se proponen proteger a los pequeños productores contra la competencia de poderosos rivales; los impuestos progresivos sobre grandes bazares, vigentes en Alemania y Francia, y que tienden a ese mismo fin; los impuestos territoriales de Australia y Nueva Zelandia, encaminados a evitar los grandes feudos, y que en España han inspirado la orientación de un proyecto de ley presentado a las Cortes recientemente; las desgravaciones de impuestos, para favorecer el establecimiento de nuevas industrias, y otras análogas intervenciones del Estado en la distribución de la riqueza mediante el impuesto.

La situación actual está, pues, bastante definida. En el campo doctrinal se discute todavía si el impuesto debe ser proporcional o progresivo; si deben, o no, admitirse ciertas exenciones; si debe aceptarse tal o cual tipo de progresión; si los impuestos deben ser simplemente fiscales o pueden ser sociopolíticos. En el campo de la práctica no se discute; en todos los países coexisten los impuestos progresivos con los proporcionales, los directos con los indirectos, los fiscales con

(41) Un autor español modifica la teoría de Wagner porque, aun admitiendo que el impuesto es un regulador de los fenómenos económicos y sociales, cree que sólo es lícito emplear el impuesto como medio de promover un encadenamiento de hechos económicos que conduzca a una mejor distribución de la riqueza, y llama impuesto-multa al que realiza esa función. Vid Paret, *Los valores mobiliarios y el impuesto de superdividendos*; Madrid, 1913. (Así hice en el original la cita de esta obra mía, para no quebrantar el anónimo).

(42) Contra ellos se defiende en su *Finanzwissenschaft*, t. II, párrafos 82 y 83.

(43) Osma, *La protección arancelaria: Análisis de su coste y de su justificacimó*, Madrid, 1906, pág. 14.

los sociopolíticos y precisamente van gozando de mayor preferencia los que más favorecen a las clases desheredadas, a medida que avanza la participación de esas clases en el gobierno. Se puede, pues, decir con Jéze (44): "No hay que estudiar las teorías propuestas y las legislaciones que en ellas se han inspirado, sino como opiniones y legislaciones *esencialmente variables*, en las cuales hallan su expresión los *prejuicios de la clase social* que posee la fuerza política. En las cuestiones impositivas es donde son más vivas las luchas sociales y políticas; cada clase social, en nombre de la justicia tributaria, trata de organizar el sistema de impuestos de la manera que le sea más favorable. Hasta fines del siglo xix, las clases pudientes, dueñas del poder político, se han aprovechado de él para dar al sistema fiscal una fisonomía muy favorable para esas clases sociales. Hoy, la fuerza política está en camino de cambiar de mano; para a los más numerosos, a las clases no pudientes. El ideal de justicia de las clases pobres es el que está en camino de triunfar".

L. Víctor PARET.

(44) *Cours élémentaire de Science des Finances*, quinta edición, París, 912, pág. 738.