

# Revista de Ciencias Económicas

PUBLICACION MENSUAL DE LA  
Facultad de Ciencias Económicas, Centro de Estudiantes  
y Colegio de Egresados.

La Dirección no se responsabiliza de las afirmaciones, los juicios y las doctrinas que aparezcan en esta Revista, en trabajos suscriptos por sus redactores o colaboradores.

DIRECTORES:

**Dr. Alfredo L. Palacios**  
Por la Facultad

**Raúl Prebisch**  
Por el Centro de Estudiantes

**Cecilio del Valle**  
Por el Centro de Estudiantes

REDACTORES:

**Dr. Vicente Fidel López**

**José González Galé**  
**Dr. Francisco M. Alvarez**  
Por los Egresados

**Dr. Hugo Broggi**  
Por la Facultad

**Pascual Chianelli**  
**Néstor B. Zelaya**  
Por el Centro de Estudiantes

ADMINISTRADOR: **Bernardo J. Matta**

**Año X**                      **Octubre-Noviembre de 1922**                      **Serie II. N° 15-16**

DIRECCIÓN Y ADMINISTRACIÓN  
**CHARCAS 1835**  
BUENOS AIRES

## El impuesto a las sucesiones <sup>(1)</sup>

### I. El impuesto sucesorio antes y después de la guerra

En el campo de los fenómenos financieros, donde la experiencia práctica tiene una importancia tan preponderante, y en el que las pretendidas reformas se reducen a menudo a una sustitución de nombres, conviene recordar cómo el impuesto sucesorio puede hacer alarde de antigua tradición como pocos otros, y haya asumido lentamente, máxime al final del siglo pasado, una importancia siempre mayor entre las rentas fiscales de casi todos los países civilizados.

Prescindiendo de otras mal conocidas aplicaciones anteriores, es cierto que tal tributo fué establecido por Augusto bajo la denominación de “vicesima hereditatum”; sujeto a varias modificaciones y luego definitivamente abolido, reaparece en el período feudal con el nombre de “relevio”, como tasa de adquisición debida al Señor, quien participaba en la herencia de su vasallo. La Revolución, que abolió en Francia los derechos de “contrôle” y de “centième dernier”, los reemplazó con las leyes de 1790 y del 22 Brumario del año VII, por una nueva tasa tanto más gravosa cuanto menos estrecho era el vínculo de parentesco entre el “de cujus” y el heredero. La dominación francesa introdujo también en Italia el tributo, con tal método que, aún después de la restauración, sobrevivió en casi todos los estados italianos.

Lograda la unificación, el impuesto fué reglamentado con la ley del 21 de Abril de 1862, n.º 585 (proyecto Bastogi), que mantiene las alícuotas muy moderadas, de 0,50 % en línea recta, a 10 % entre parientes fuera del 12º grado o extraños, concediendo la exención en línea recta y entre cónyugos

---

(1) Trabajo leído en el Instituto Jurídico-Económico de la Real Universidad de Pavia, el 20 de Enero de 1921, y publicado en la Revista “La Riforma Sociale” en los números de Octubre, Noviembre y Diciembre de 1921.

En el presente trabajo se han suprimido las citas bibliográficas, por carecer de espacio para ello.

ges, hasta 500 liras. Siguiéron numerosas reformas en las que el elemento predominante fué una sucesiva y gradual acentuación de las tasas; recordaré la ley del 22 de Julio 1894, n.º 339 (proyecto Sonnino), que suprimió las adicionales establecidas en 1862, en 1870 y en 1886; llevaba las alícuotas de un mínimo de 1,60 % en línea recta, a un máximo de 15 % entre parientes que excedan el 10º grado o extraños, exceptuando por 1/10 de la tasa, las cuotas individuales que no excediesen de 500 liras. Pero la ley fundamental que marcó nuevas rutas en el establecimiento del impuesto, fué la del 23 de Enero 1902, n.º 25 (propuesta por los honorables Cárcano, Di Broglio y Giolitti), que introduce por primera vez la progresividad con el sistema del escalonamiento, eleva las alícuotas hasta el 22 % (entre parientes que pasen el sexto grado o extraños, para la última categoría, arriba del millón), exceptuando las cuotas no superiores a 100 liras, establece innovaciones en la determinación de los valores inmobiliarios, concediendo en algunos casos dilaciones para el pago.

Fué éste el punto de partida de radicales cambios en la organización del gravamen, el cual con el año 1914 entra en una rápida evolución que, bajo el acicate de la necesidad, el presupuesto de guerra y de post-guerra, y especialmente de las nuevas concesiones en materia de política tributaria, conduce después de varias reformas a la nueva ley del 24 de Setiembre 1920. Ya en Febrero 3 de 1914, el ministerio Giolitti había presentado a la cámara un proyecto de ley que, si bien naufragó por varias causas, conviene recordarlo por cuanto contenía innovaciones que más tarde fueron en gran parte adoptadas. Las principales características de la reforma consisten en esto:

1. Acrecentamiento del número de las clases para extender la progresividad, que debía comenzar de 30 mil liras, para la línea recta entre cónyuges y entre hermanos, y en 20 mil para los otros sucesores. La reforma se aconsejaba por el hecho de que, entonces, las cuotas hereditarias menores de 50 mil liras representaban el 99,20 % del número total y el 62,40 % del monto total.

2. Acentuación del gravamen general de las alícuotas, aún para fracciones hereditarias modestas y legados entre parientes cercanos. Lo que daba una amplia base a la reforma.

3. Igualdad, a los efectos del tributo de los parientes que pasaren el sexto grado, con los extraños.

4. Introducción de un impuesto complementario al acervo hereditario, que iba del 1 % (entre las 10.001 y 50.000 liras) al 6 % (arriba del millón).

Por todas estas reformas se calculaba un aumento de casi 24 millones en el producido del impuesto, sin que todavía — observa el relator, — se llegase a una presión media excesiva porque sería del 6 %, inferior por lo tanto a la francesa e inglesa.

El proyecto no tuvo suerte, y poco después caía el ministerio que lo había propuesto; pero el gabinete que lo sustituyó, presidido por el hon. Salandra, por la urgente necesidad de los gastos públicos en vísperas de la guerra, con el decreto legislativo del 27 de Setiembre 1914, n.º 1.042, no vacilaba en introducir, en el orden tributario, innovaciones radicales que saltan a la vista de quien examine la tabla de las alícuotas.

El aumento general del cual se preveían 16 millones, era obtenido por cuatro caminos diversos: elevando las alícuotas, que marcan un máximo de 30 %; sustituyendo en la progresión el sistema por clase y por grados, buscando con oportunos arreglos evitar saltos bruscos de las alícuotas al pasar de una clase a la inmediata, distinguiendo doce clases allí donde la ley de 1902 no distinguía más que ocho grados, igualando a los efectos del impuesto los parientes fuera del 4.º grado, con los extraños.

Se agrega al impuesto la adicional del 5 %, debida al Estado, que pasa una subvención fija a las comunas perjudicadas por el terremoto. (Ley 22 de Octubre 1914, n.º 1.155).

La evolución del impuesto continúa con el D. Lt. 21 Abril 1918, n.º 629, cuyas principales innovaciones consisten en la reducción a once de las clases de la tabla, reuniendo las dos primeras en una sola (de liras 1 a liras 10.000); en el distinguo entre las sucesiones en línea recta, de primer grado, de las demás; en la creación de un nuevo artículo de la tarifa — 7 —, para los parientes del 4º al 6º grado, que vuelven a ser distintos de los otros, parientes más remotos y de los extraños; en fin, en una acentuación en la progresividad de las alícuotas, que van gradualmente subiendo del 1 al 9 % entre ascendentes y descendientes de primer grado, y del 17 al 36 % entre parientes que pasen el sexto grado o extraños. Toda adicional queda abolida. Dignas de citarse son las normas para una mejor determinación de las cuotas correspondientes a capitales

industriales y comerciales, y a los depósitos y cuentas corrientes a nombre de varias personas.

Pero de nuevo, y a poco más de un año y medio de distancia, el R. D. 24 de Noviembre 1919, n.º 2163, aporta reformas aún más radicales. El aumento se consigue por cuatro conceptos:

1.º Las clases, de once se llevan a catorce, sustituyendo la última de la tabla de 1918, con cuatro nuevas clases: la XI (de L. 1 a 5 millones), la XII (de L. 1 a 10 millones), la XIII (de L. 1 a 20 millones), la XIV (de L. 1 a más de 20 millones).

2.º Se aumentan las alícuotas acentuando la progresividad, tanto en función de la menor estrechez del vínculo de parentesco, cuanto en función del monto de las hijuelas. Así, las tasas suben gradualmente, para los ascendentes y descendientes en 1.º grado, de 1 a 12 %, y entre parientes que excedan el 6.º grado o extraños, del 18 al 50 %.

3.º Se aplica por primera vez un criterio ya de tiempo sostenido en la doctrina, de tomar en cuenta aquel patrimonio que ya poseyese el heredero, y que aumenta, por lo tanto, la capacidad contributiva. Estableciendo en el caso de que éste no sea ascendente o descendiente del "de cujus" y ya posea un patrimonio propio no inferior a 200.000 liras, un impuesto complementario que va, según los casos, del 5 al 10 % del valor de la herencia (art. 3). Por cada hijo vivo, del heredero o legatario, corresponde la reducción de 1|10 del complementario.

4.º Se perfecciona la determinación del imponible, estableciendo normas nuevas para la apertura de las cajas de seguridad en los bancos y estableciendo penas pecuniarias para los culpables de infracción.

Tal quedó el orden del impuesto hasta la ley del 24 de Setiembre de 1920, que con ulteriores ponderaciones, cumplía el ciclo de esta profunda y rápida transformación del tributo, verificada a través de los decretos arriba indicados, en el espacio de seis años.

## II. Los resultados financieros del impuesto

La rápida carrera cumplida a través de las sucesivas reformas legislativas no tiene para nosotros un mero interés histórico, ya que puede dar lugar a algunas consideraciones te-

niendo presente la evolución contemporánea de la renta del tributo, como se desprende de la tabla n.º I, donde junto al producido de cada año, para mostrar mejor las variaciones, hemos calculado los números indicadores referentes a ellos.

Sacando conclusiones de los datos allí recogidos y teniendo presente el producido de los principales impuestos financieros, podemos anotar los siguientes hechos:

1.º Notable sobre todo es el incremento de la renta del impuesto sucesorio que, en el espacio considerado de cerca de sesenta años, se ha más que ventuplicado. Los números indicadores que hemos calculado tomando por base el ejercicio 1908-09 (como el más conveniente, alejado de la reforma de 1902 y de aquellas del período de guerra, que han sido adoptados por Bachi en su valioso anuario: "L'Italia Economica"), muestran claramente tal aumento, ascendiendo del 17, para el ejercicio de 1862, a 100 para aquel 1908-09, a 317 para el 1918-19 (último del cual tenemos datos precisos) y a casi 388 para aquel 1919-20 (según los datos provisorios de la "Esposizione Finanziaria" del hon. Meda: 19 de Diciembre 1920).

2.º Respecto a la proporción de las entradas efectivas incluídas aquellas de nuestro tributo, después de haber asumido importancia mayor al fin del siglo pasado, en los más recientes ejercicios perdió terreno frente al notable incremento del primero. Valen los pocos datos siguientes: Junto a cada ejercicio financiero se señala en millones de liras, el monto de las entradas efectivas ordinarias, y la parte que en estas representa el impuesto sucesario.

1862	Entradas efectivas ordinarias	.....	467.06	) de las que el producido del impuesto sucesorio representa alrededor de:	) 1/66 ) 1/45 ) 1/43 ) 1/52 ) 1/47 ) 1/81 ) 1/58 ) 1/76	
1881	»	»	.....			1269.58
1900-1901	»	»	.....			1716.11
1908-1909	»	»	.....			2108.19
1914-1915	»	»	.....			2443.42
1917-1918	»	»	.....			6709.36
1918-1919	»	»	.....			7458.85
1919-1920	(datos provisorios)	.....	12007.63			

3.º Respecto al producido, conjunto de las tasas sobre las transacciones, lo percibido por el impuesto sucesorio representa una fracción no muy distinta durante el período observado, y precisamente, una fracción igual en 1862 y en el último ejercicio, después de alcanzar a fines del siglo pasado el máximo de su importancia relativa. Limitando aún nuestras observaciones a pocos ejercicios, hallamos que el ren-

dimiento del tributo que nos interesa es aproximadamente, en la percepción total de las tasas sobre transacciones, 1|8 en 1862, 1|6 en 1881, 1|6 en 1900-01, 1|7 en 1908-09, 1|7 en 1914-15, 1|8 en 1917-18, 1|7 en 1918-19 y finalmente 1|8 (según los datos provisorios) en el ejercicio 1919-20.

Esto también se puede hacer resaltar en el cuadro n.º 2, del cual se desprende que el incremento adquirido por el producido del impuesto a las sucesiones durante el período de sesenta que hemos considerado, es brillante y notable aun frente a aquellos verificados en las principales rentas fiscales. En efecto; según los datos provisorios que poseemos, se muestra, respecto al ejercicio de 1862, de casi 2,138 %; muchísimo superior por lo tanto al verificado en el mismo lapso en el producido del impuesto al consumo (que fué de cerca 1,451 % y de los impuestos directos (casi 1,727 %); superior también aunque no en mucho, al presentado por las tasas de registro (que fué casi de 2,009 %) y del impuesto de sellos (casi 2,067 %), si bien inferior al incremento obtenido por las tasas sobre transacciones en su conjunto, que fué poco menos del 2,225 % (debida en parte a la reciente introducción de nuevos tributos, pertenecientes a esta categoría).

Pero aquí percibimos un fenómeno sobre el cual debemos fijar luego, y con mayor detenimiento, nuestra atención, y es que éste feliz aumento del producido del impuesto a las sucesiones está bien distante de ser efecto de las reformas legislativas de estos últimos años; más aun, hasta el ejercicio 1908-09 este impuesto fué el que marcó el aumento máximo, comparado con el cálculo de rendimiento de las tasas sobre las transacciones en su conjunto; las tasas de registro, de sellos y de impuestos directos de aquel ejercicio, hasta el cerrado el 31 de Junio 1920, fueron, no obstante los acrecentamientos sucesivos que ya anotamos, las que presentan el menor incremento en el producido.

4.º Entrando a examinar aún más particularmente el rendimiento del impuesto de 1862 en adelante, se constata a primera vista la tendencia firme, constante y regular hacia el aumento. Y precisamente de 1862 hasta el comienzo del último decenio del siglo pasado, se observa un aumento notable, debido tanto al incremento de la riqueza como a las reformas de la legislación fiscal. Desde el ejercicio 1890-91, no obstante las nuevas disposiciones legislativas, el rendimiento se mantiene estacionario alrededor de diez años: el número in-

## CUADRO N.º I

## Rendimiento del impuesto sucesorio de 1862 a 1919-20

Ejercicio financiero	Valor absoluto (mil. de lrs.)	Num. ind.	Ejercicio financiero	Valor absoluto (mil. de lrs.)	Num. ind.
1862	7,06	17	1891 - 92	37,40	92
1863	10,72	26	1892 - 93	37,98	93
1864	11,70	29	1893 - 94	37,92	93
1865	11,89	29	1894 - 95	37,—	91
1866	11,42	28	1895 - 96	37,65	92
1867	10,37	25	1896 - 97	37,53	92
1868	12,87	31	1897 - 98	37,16	91
1869	13,89	34	1898 - 99	36,68	90
1870	17,98	44	1899 - 900	37,09	91
1871	20,41	50	1900 - 01	39,61	97
1872	24,05	59	1901 - 02	36,95	90
1873	24,39	60	1902 - 03	36,87	90
1874	24,08	59	1903 - 04	38,82	95
1875	26,34	64	1904 - 05	40,15	98
1876	25,08	61	1905 - 06	41,55	102
1877	27,03	66	1906 - 07	42,01	103
1878	29,10	71	1907 - 08	41,—	100
1879	25,79	63	1908 - 09	40,87	100
1880	31,75	78	1909 - 10	48,83	119
1881	28,53	70	1910 - 11	49,97	122
1882	29,39	72	1911 - 12	50,07	122
1883	31,04	76	1912 - 13	50,27	123
1884 - 1 sem.	15,05		1913 - 14	50,45	123
1884 - 85	33,08	81	1914 - 15	51,76	127
1885 - 86	33,86	83	1915 - 16	65,06	159
1886 - 87	34,27	84	1916 - 17	75,88	186
1887 - 88	36,60	90	1917 - 18	83,33	204
1888 - 89	34,—	83	1918 - 19	129,45	317
1889 - 90	36,52	89	1919 - 20	158,—	388
1890 - 91	36,84	90			

OBSERVACIONES. — Disposiciones legislativas correspondientes al impuesto sobre las sucesiones: — *a*) Con el 1.º de Junio entra en vigor la ley del 21 de Abril del mismo año, n.º 585, sobre las tasas de registro. — La ley del 14 de Agosto de 1862, n.º 762, aplica un primer décimo a título de sobreimpuesto de guerra. — *b*) El 1.º de Octubre entra en vigor la ley del 14 de Julio de 1866, n.º 3.121, correspondiente a las tasas de registro: las cuotas de la legítima son exceptuadas. — *c*) Ley de 19 de Julio 1868, n.º 4480, introduce modificaciones a las leyes sobre las tasas de registro y anula la excepción de las cuotas de la legítima. — *d*) Ley 11 de Agosto 1870, n.º 5.784, capítulo "M"; modificaciones a las tasas de registro; adiciones de un segundo décimo. — *e*) El 1.º de Julio entra en vigor la ley del 8 de Junio 1874, n.º 1.947, que modifica las tasas de registro e incluye nuevas disposiciones para la determinación de los valores inmobiliarios. — El R. D. del 13 de Setiembre 1874, n.º 2.076, coordina en un texto único las leyes vigentes en la materia. — *f*) Ley 14 de Julio 1877, n.º 4.702; aumenta de cinco a diez años, el tiempo para la prescripción de las tasas a las sucesiones no denunciadas. — *g*) Ley 12 Julio 1888, n.º 5.513; aumento de un tercio de décimo; disposiciones para la determinación de los valores mobiliarios. — *h*) Ley 22 de Julio 1894, n.º 339: nuevas alícuotas y supresión de los décimos. — *i*) Ley 25 de Agosto de 1895 n.º 486; busca de reprimir la evasión de los valores muebles. — *l*) Ley



26 de Julio de 1896, n.º 341, estableciendo modificaciones al sistema de valuación de los bienes inmuebles. — Con el R. D. del 20 de Mayo 1897, n.º 217, se compila un nuevo texto único. — *m*) Ley 23 de Enero de 1902, n.º 25, apéndice C, aplica nuevas alícuotas, introduciendo el principio de la progresividad con el sistema de las escalas. *n*) Ley del 28 de Diciembre 1908, n.º 797, para el procedimiento coactivo de la percepción. — Ley 12 de Enero 1909, n.º 12; establece la adicional del 2 % a favor de los municipios perjudicados por el terremoto. — *o*) Ley 30 de Diciembre de 1909, n.º 793; medidas tomadas para las sucesiones abiertas en los municipios castigados por el terremoto. — *p*) Ley 13 de Julio 1910, n.º 466, concede reducción del impuesto para los perjudicados por el terremoto. — Ley 23 de Abril 1911, n.º 509, correspondiente a la determinación del imponible. — *q*) Ley 26 de Junio 1913, n.º 651; condonación del impuesto para los damnificados por el terremoto. — *r*) D. L. 27 de Setiembre 1914, n.º 1.042 aplica una nueva tarifa, aumentando las alícuotas e introduciendo el sistema por clases en la progresión. — Ley 1.º de Abril 1915, n.º 476, a favor de los damnificados por el terremoto. — *s*) D. L. 15 de Julio 1915, n.º 1153; concede en algunos casos dilaciones para el pago. Decreto del 17 de Febrero 1916, n.º 180, exceptúa el peculio castrense de los muertos en la guerra. — *t*) D. L. 27 de Agosto 1916, n.º 1.058, para la represión de los fraudes obrando por medio de las deducciones por gastos funerarios y de la última enfermedad, etc., — D. L. 1.º de Octubre 1916, n.º 1.403; exención para las sucesiones de los muertos por causa de la guerra (para cuotas inferiores a 10.000 liras, o por las primeras 10.000 liras en cuotas no superiores a 30.000 liras, transmitida en línea recta o entre cónyuges). — *u*) D. L. del 21 de Abril 1918, n.º 629; retoca algunas clases y aumenta las alícuotas. — Decreto del 9 de Mayo 1918, n.º 670; suspende el transcurso del término para la denuncia de las sucesiones de prófugos o establecidas en su favor. — *v*) R. D. 24 de Noviembre 1919, n.º 2.163; aplica una nueva tarifa cargando las alícuotas, aún en razón del patrimonio precedentemente poseído por el heredero.

dicador en estos varía entre 90 y 93 con un margen de oscilación que el valor absoluto supera en poco a un millón (de 36.66 millones en el 1898-99, a 37,98 en el 1892-93). Con el nuevo siglo hasta el año 1908-09, aun por efecto de la ley de 1902, se nota una tendencia visible, bien que un poco irregular, al aumento del producido, que, con el ejercicio 1909-10 realiza un salto hacia adelante, mantenido y acrecentado levemente hasta 1914-15. A contar de este ejercicio el incremento asume proporciones notables por el efecto combinado de los sucesivos acrecentamientos de las alicuotas, y quizá más, por el aumento aparente de la riqueza causado por la depreciación de la moneda y de la apertura, en los últimos ejercicios, de algunas sucesiones de gran magnitud, (a más por el crecido número de decesos debidos a la guerra y a la epidemia de influenza, dado que las clases de edad, más castigadas no fueron aquellas en que es intensa la concentración de la riqueza, y que para las sucesiones abiertas por causa de guerra, gozaban de particulares prerrogativas). Determinar sin embargo, en el considerable aumento del producido del impuestos en

CUADRO N.º II  
Rendimiento comparado de algunas de las  
principales entradas  
(EN MILLONES DE LIRAS)

Ejercicio financiero	Total tasas a las transacciones		Sucesiones		Registro		Sellos	
		Indicador		Indicador		Indicador		Indicador
1862	54,97	20	7,06	17	20,76	26	14,—	20
1880	166,76	60	31,75	78	56,90	72	40,77	58
1900 - 1901	223,94	80	39,61	97	58,43	73	67,67	97
1903 - 1909	278,74	100	40,87	100	79,55	100	69,95	100
1914 - 1915	340,99	122	51,76	127	90,68	114	86,06	123
1917 - 1918	691,50	248	83,33	204	224,89	283	182,76	261
1918 - 1919	936,64	336	129,45	317	272,28	342	286,24	409
1919 - 1920 *	1.277,90	458	158,—	388	437,80	550	303,40	433

Ejercicio financiero	Total impuestos directos		Total impuestos al consumo	
		Indicador		Indicador
1862	128,85	29	82,60	15
1880	364,27	81	258,02	48
1900 - 1901	488,99	108	404,77	76
1903 - 1909	451,69	100	534,02	100
1914 - 1915	592,45	131	464,89	87
1917 - 1918	1.531,63	339	970,47	182
1918 - 1919	2.065,57	457	1.033,47	194
1919 - 1920 *	2.354,10	521	1.281,40	240

(\*) Datos provisorios.

éste período. La influencia singular de cada factor que concurrió, no es posible hacerlo con esperanza de alguna aproximación.

5. Por último, en lo que atañe a la influencia de las reformas en la legislación fiscal sobre el producido del impuesto, creemos mejor restringirla dentro de límites más modestos de lo que se podría indicar respecto a las tasas, dado que las coerciones fiscales fueron, son, y serán siempre seguidas de un aumento en las evasiones que pueden reducir más todavía la mayor renta calculada, si contemporáneamente no se mejoran los sistemas para la determinación de lo imposible y para la represión del fraude. Sin pretender afrontar aquí el gravísimo problema de los fraudes fiscales en materia de impuesto sucesorio, conviene marcar algunos de los indicios más evidentes. Se puede observar así, que la reforma de 1894 no da ningún resultado notable en el producido del impuesto que permanece casi estacionario, como observé, para todo el último decenio del siglo, y que otras reformas precedentes, como la exención de las cuotas de la legítima, concedida en 1866 y anulada en el 68, distan mucho de repercutir en manera adecuada sobre la marcha del cálculo del tributo. La ley de 1902 que introducía con el principio de la progresividad una general acentuación de las alícuotas, tuvo efectos absolutamente opuestos a los concebidos, y la Administración de impuestos a las transacciones, de 1908-09, debía tristemente constatar que "en ningún ejercicio se había obtenido el máximo rentístico de 4.600.000 liras preconizado por el gobierno, y menos aquel de 3.000.000 de acuerdo a los cálculos revisados por las Comisiones parlamentarias". A propósito conviene anotar los interesantes estudios que esclarecen la influencia de los rozamientos fiscales en la evasión. Se señala por ej., que después de la reforma de 1902 el número de las sucesiones sufre una notable disminución, descendiendo de 151.706 en el período 1894-95, 1901-02; a 141.474 en el período 1902-03, 1907-08, sin que esto provenga de una disminución en la mortalidad, porque contemporáneamente también la relación de las sucesiones con el total de los decesos, desciende de 20,54 a 19,45.

Podría, a primera vista, abrigarse la sospecha de que esto se deba a la exención acordada a la sucesiones inferiores a 100 liras, pero tal exención, que, por otra parte no está exonerada de la denuncia, está bien lejos de explicar como el valor neto medio de la anualidad descienda de 982 millones en el pe-

río 1885-86, 1887-88; a 964 en el período 1888-89, 1893-94, y a 898 en el período 1894-95, 1901-02, para elevarse a 955 en el período 1902-03, 1907-08, mientras que en todo este lapso era innegable un progresivo aumento de la riqueza nacional, y como el valor medio de las sucesiones respecto a los fallecidos mayores de 20 años (los únicos que ordinariamente dejan un patrimonio hereditario), varía respectivamente, en los períodos indicados, de 2683 liras, a 2636, 2416 y 2512. No menos interesante resulta una investigación sobre la forma en que se distribuyen las sucesiones según su monto y según las diversas categorías de herederos o legatarios; resulta, en efecto, que si el número de las sucesiones disminuyó, la disminución no fué sin embargo igual para todas las categorías de las porciones hereditarias, sino que fué mayor en aquellas categorías que fueron más castigadas por la acentuación de las alicuotas; tan es así que el mismo promedio obtenido relacionando el producido del impuesto con el valor de los bienes transmitidos, disminuye de 3,973 % en el período 1894-95, 1901-02, a 3,956 % en el período 1902-03, 1907-08!

Con la evasión se explica también un extraño descenso en el valor bruto acusado por los bienes muebles para los que la ocultación es más fácil, sobre el valor total de los bienes transmitidos por herencia, valor que en una época de indiscutible desarrollo de la riqueza mobiliaria en la economía nacional, desciende de 36,21 % en el período 1894-95, 1901-02, a 31,65 %, en el período 1902-03, 1907-08: en particular, de uno a otro período el valor mobiliario, del dinero, etc., desciende de 167 a 152 millones.

En resumen, aparece, por lo tanto, empequeñecido el efecto útil de la reforma: la misma de 1902 que introducía innovaciones tan radicales, por efecto de la disminución del valor de los bienes transmitidos en las clases más gravadas y entre parientes más remotos, da lugar a una atenuación de la carga efectiva del impuesto, atenuación que resultaría mucho mayor si se pudiese llevar cuenta del crecimiento de la evasión. Tan es así que la Comisión Real para la Reforma de las leyes relativas a las tasas sobre las transacciones, afirmaba después de razonamientos análogos, que "los resultados financieros promediados del último quinquenio no se destacan ni aun remotamente de los que se obtenían con precedencia bajo el régimen de la simple tasa proporcional".

Casi como contraste podemos puntualizar en vez, el satisfactorio aumento del producido del tributo en períodos no señalados por ninguna acentuación del impuesto, por el solo efecto del aumento de la riqueza del país; como en los ejercicios de 1876 a 1887-88 y de 1908-09 a la reforma de 1914.

Esta tuvo quizá resultados mejores que la de 1902, bien que de aquellas y de las demás que la siguieron durante y después de la guerra, sea difícil formarse un juicio exacto, ya por que las demasiadas innovaciones y retoques de las alícuotas que se agolparon en tan breve lapso hacen imposible la determinación de su particular alcance; o, sobre todo, porque para formar el considerable aumento del producido del tributo en los últimos ejercicios, concurren otros factores económicos de máxima importancia. Todavía, si datos seguros y abundantes nos ayudasen, se podría quizá llegar para las más recientes reformas, al menos en parte, a conclusiones análogas a las que se llega para la reforma de 1902. Pero al propósito bastará seguramente una sola consideración.

Ya al recordar arriba los principales factores que contribuyeron al incremento de la renta en este último período, reconocía que la parte del resultado total que debe atribuirse a cada uno de ellos no podía determinarse con facilidad; pero para limitarnos, en el examen del juego combinado de todas estas causas, a la mayor depreciación de la moneda, no podemos menos que preguntarnos, teniendo esto en cuenta: ¿a qué se reduce el aumento efectivo de la renta del impuesto? Si de antes de la guerra hasta ahora, el producido ha más que triplicado ¿en cuánto, en el mismo tiempo, se envileció el común denominador, la moneda? No pretendo dar una respuesta que aspire a alguna precisión, ni creo que sea menester para convencimiento que, teniendo en cuenta el valor actual, el producido del impuesto no es en consecuencia superior al pre-bélico; el incremento verificado en aquél debía ser más que justificado por el aumento del valor nominal del imponible, sin necesidad de recurrir a las tantas reformas legislativas que se aglomeraron en este último período.

Entonces, tanto en este caso como en muchos otros la presión tributaria media efectiva respecto a la completa anualidad devolutiva, probablemente disminuyó mucho más que aumentó. Los sucesivos aumentos del impuesto contribuyeron al aumento de la evasión, facilitada todavía por las oscilaciones en el valor de la moneda (que, haciendo mucho más difícil una exacta va-

luación del imponible, se volvió con seguridad más ventajosa para los contribuyentes que para el fisco), y condujo por lo tanto a una mayor y más inícua distribución en el reparto de la carga tributaria entre los contribuyentes.

La conclusión a que nos creemos obligados a llegar, daría en verdad tema para serios raciocinios; pero a tales impresiones se sustrae el público que se limita a observar con satisfacción el aumento de la renta en los presupuestos sucesivos y que no oye otra voz que la que hace gala de haber cargado despiadada la mano sobre el contribuyente y los lamentos que a cada reforma se elevan unánimes tanto de la parte de quien paga cuanto, y quizá más fuerte, de parte de quien debiera pagar. "Vulgus vult decipi!"

### III. El debate del nuevo proyecto de ley en la cámara

Tales, las vicisitudes del impuesto sucesorio en la legislación financiera italiana y en la historia de nuestro presupuesto hasta que el nuevo gabinete presidido por el hon. Giolitti, entre los diversos proyectos de carácter fiscal elevados al Parlamento, inmediatamente después de su asunción al poder, presentaba uno que estudia nuestro tributo. Podrá sin duda no ser del todo inútil ni privado de interés, seguir las alternativas parlamentarias de este proyecto que resultó luego, aunque algo modificado, la ley del 24 de septiembre de 1920; sea porque ésta vino a continuar y cerrar (al menos por ahora) aquel rápido ciclo de evoluciones que el impuesto sucesorio cumplió en los últimos años, sea porque las sucesivas reformas atenuadas hasta entonces a través de los decretos, no pudieron dar lugar a debates parlamentarios, que fueron en cambio nutridos e interesantes por la participación de diputados de todos los sectores y la presentación de numerosas enmiendas. Estas fueron, por lo demás ineficaces; un rápido examen de ellas podría darnos una idea de las diversas corrientes de opiniones en la materia. Y además porque algunos nos brindarán ocasión de demostrar como no faltan ardientes innovadores que no creen necesario tomar en cuenta los perjudiciales y fatales efectos de los impuestos rapaces, defectos no sólo universalmente reconocidos por los estudiosos sino visibles con facilidad por la experiencia común.

El proyecto de ley, presentado por el ministro de Hacienda, hon. Tedesco, de acuerdo con el ministro del Tesoro,

hon. Meda, consiste especialmente en un acrecentamiento de las alícuotas que, comenzando para la línea directa con la VII clase (de 1 a 250.000 liras); y para los demás sucesores, la V, (de 1 a 50.000 liras), conduce con una progresividad acentuada a alícuotas que a veces superan en más del doble las establecidas para la misma clase por el decreto de 1919, y alcanzan un máximo del 70 %, o del 80 si se hubiese de aplicar también la tasa complementaria en vista del patrimonio preexistente del heredero. Suerte que, agregaba el informe: "tales alícuotas destinadas a castigar las grandes fortunas, responden sin duda a los modernos postulados en la importante y delicada materia de las transferencias a título gratuito". ¡Y pensar que en Francia, cuando la ley de 1911 llevó las alícuotas hasta un máximo del 34 %, no faltó quien creyese un deber lanzar la alarma: "Esto no es más que el caos en las finanzas: es un robo. El Estado se apodera de las herencias!" (Ce n'est plus même de la finance dereglée; c'est du vol. L'Etat s'empare des héritages!").

La Comisión General del Presupuesto, examinado el proyecto, presentaba por intermedio del hon. Camera, su informe al Parlamento en él que se indicaba que, rechazadas después de discusiones prolongadas algunas propuestas de radicales reformas presentadas por los socialistas, se hallaron en su mayoría concordes en aceptar un ulterior aumento, en el proyecto ministerial, para las sucesiones superiores a las 500 mil liras, y, de acuerdo con el ministro proponente, dejaba la tarifa reformada en ese sentido para la aprobación de la Cámara, "convenida... de que no sobrevendrán inconvenientes en el rendimiento, por cuanto el aumento de la presión tributaria no es siquiera capaz de originar evasiones más activas".

En la sesión del 27 y 28 de julio tuvo lugar, en la Cámara de Diputados, la discusión en la que participaron especialmente los socialistas, de los cuales actuó como primer intérprete el hon. Frontini, que no perdió ocasión para llevar, con cálida palabra, una carga a fondo contra la institución misma de la sucesión hereditaria, elogiando el decreto del 27 de Abril 1918 que abolía en la República Rusa todas las sucesiones, superiores a 10.000 rublos. Pero sin seguir todo el debate limitémosno a examinar brevemente las principales enmiendas propuestas.

La primera de estas reza así: "Las sucesiones legítimas y la disponibilidad testamentaria, conforme al Código Civil, no podrán realizarse más que por cuotas patrimoniales inferiores

a 100.000 liras y a favor de herederos que no posean con anterioridad una renta familiar superior a 6.000 liras por persona de familia, o a 50 mil liras en conjunto. El exceso irá a beneficio del Estado, provincia o municipio”.

Como es fácil comprender, una tan grave limitación a la libre disponibilidad testamentaria instituida a base del orden jurídico económico vigente, no encontraba ubicación oportuna en un debate de carácter financiero, tanto más que una propuesta tal, inspirada en los principios sostenidos ya en la doctrina de Stuart Mill; si podría conducir a una mayor igualdad en la distribución de la riqueza, tendría como instrumento fiscal sólo una importancia mucho menor de la que pueden creer sus sostenedores, y mucho más por camino indirecto. Esto depende en gran parte de una errada opinión corriente sobre el valor medio de las sumas transmitidas por sucesión y en general respecto a la distribución de la riqueza: Ahora bien; demuestran las estadísticas del trienio 1910-11, 1912-13, que el total de las sumas hereditarias no excediendo de las 100 mil liras representan casi el 76 % de la riqueza anualmente determinada a los efectos del impuesto sucesorio, y su número cerca del 99 % del total de las cuotas hereditarias. Que si a estas cifras debiéramos agregar las referentes a los legados y a las herencias instituidas con fines benéficos, (consideradas en el trienio con un promedio de 18.520.000 liras), que la propuesta querría probablemente excluir de la confiscación, se vería ya muy restringida la base de aplicación de tal reforma. Pero es fácil observar que un cálculo semejante daría un resultado en mucho superior a la realidad, porque, del momento que nada lo impide, sería fácilmente anulado o por lo menos reducido en mucho el propósito perseguido por la reforma, sólo con que los testadores se tomasen la molestia de repartir su fortuna en un conveniente número de porciones, para beneficiar a los parientes remotos, amigos o instituciones, con aquella porción del patrimonio que resultaría absorbida por el fisco. Y, para no detenerme en la posibilidad de fraudes fáciles, nótese que de cualquier manera se podría conseguir por vía indirecta una ventaja fiscal derivada de la aplicación de las más altas tasas referentes a los parientes más lejanos o extraños; y no solamente resultarían frustradas las nuevas cargas propuestas que tocan casi con exclusividad las cuotas de 100 mil liras en adelante, sino que resultarían vanas todas las clases de tarifa de la VIª a la XIVª, así que, si se toma cuenta de la progresividad que lleva a las tasas de estas



categorías a alturas tan elevadas, parécenos lícito dudar mucho de la conveniencia fiscal de semejante reforma.

Otra enmienda propuesta pretendía mediante un nuevo re-  
toque del artículo 748 Cód. Civ., último inciso, suprimir las  
sucesiones "ab-intestato" entre consanguíneos fuera del 4.º gra-  
do. La propuesta había sido formulada en el seno de la Comi-  
sión de Presupuesto, y fué recogida por el gobierno, quien de-  
claró sin embargo, por medio del ministro de Justicia, hon. Fera,  
que estudiaba una reforma en este sentido. Es deseable que  
esta se produzca, — no veo porque pueda ser obstaculizada, —  
respondiendo no sólo a vagas concesiones equitativas sino a  
*reales condiciones sociales*, del presente, en que la antigua unidad  
familiar se desintegra tanto. En el derecho romano, en el cual  
no eran mayores únicamente las tradiciones que la superviven-  
cia de la vieja organización gentilicia, se entiende que el derecho  
de suceder puede pertenecer a una amplia esfera de consanguí-  
neos, en virtud del vínculo de solidaridad que los unía. En las  
leyes y en los estatutos de la edad media existe a propósito una  
gran variedad de criterios, y así, para algunas ciudades el límite  
máximo es el 10.º grado, para otras lo constituye el 8.º, el 7.º,  
y todavía el 5.º grado y mucho menos. Cuando el Código de  
Napoleón establecía como límite el 12.º grado, el nuestro se de-  
tenía en el 10.º, mientras que el proyecto Pisanelli, rechazado  
por el Senado, proponía el 9.º. No faltaron luego propuestas  
para reducir ulteriormente tal límite, y así que, respecto, a las  
clases humildes, el proyecto Luzzatti marcaba al 4.º grado el  
límite de la sucesión "ab intestato", y en la misma sesión el  
hon. Cárcano sostuvo el límite del 6.º grado como norma gene-  
ral. En la doctrina, la reducción a límites más pequeños, era  
patrocinada por Bonafede, Del Giudice, Salvioli, Flora y otros,  
y el D. Lt. del 16 de Noviembre 1916, n. 1686, le dió sanción  
legislativa. Todavía, por las razones ya indicadas, puede ser aun  
oportuna una posterior restricción del 6.º al 4.º grado del dere-  
cho de sucesión "ab intestato" de los consanguíneos: socialistas  
e individualistas podrían en esto encontrarse de acuerdo, y re-  
sultaría además una ventaja para el Erario que sin embargo,  
sería difícil calcular, dado que un nuevo impulso para hacer  
testamento (lo que por otra parte, sería por sí mismo una ven-  
taja), reduciría en mucho el alcance fiscal de la innovación. En  
la espera de que tal reforma se introduzca, el primer paso,  
compatible con una ley financiera, es dado por el retorno a la  
igualdad con los extraños, de los parientes fuera del 4.º grado

a los efectos del impuesto, ya sancionada por el decreto de 1914. Siguiendo el sistema adoptado para el cómputo del producido mayor del tributo en el Informe de la Comisión de Presupuesto, se obtendría como resultado de esta modificación, un nuevo aumento de 1.442.000 liras por encima del cómputo hecho por ésta, pero la cifra es ciertamente superior a la realidad.

Una tercera enmienda propuesta decía: "A la parte disponible y a la sucesión legítima del difunto se resta el valor de los bienes que a él llegaron por herencia, donación o dote, siempre que hubiesen transcurrido veinte años desde cuando el difunto o el "de cujus" del difunto los recibiera en herencia, donación o dote. Si de la herencia, donación o dote originaria hubiesen transcurrido menos de veinte años, la cuota sustraída a la disponible y a la sucesión legítima es de tantos ventavos cuantos sean los años transcurridos. La porción no disponible va a favor del Estado, Provincia o Municipio".

Con anterioridad, una propuesta poco distinta fué discutida con detenimiento por la Comisión General del Presupuesto y, naturalmente, rechazada como incompatible con el orden jurídico y económico vigente. De cualquier modo, ambas propuestas se inspiraban en las conocidas teorías desarrolladas en las recientes doctrinas de Rignano, que provocaron numerosas controversias y, por las cuales, diputados, de tendencias opuestas tuvieron palabras de simpatía. La enmienda arriba indicada constituye en gran parte una vuelta a la vieja concepción de Huet, cuya excesiva rigidez no escapó a Rignano que se proponía suavizarla con su sistema; contrefñido, sin embargo, en los diversos estudios sobre el tema para evitar los inconvenientes, que surgen siempre, a oscilar entre los dos polos opuestos de una rápida confiscación o de una amplia graduación de tasas. La enmienda indicada tiene el defecto de una mayor rigidez, sin que baste a atenuarla la gradual disminución de la libre disponibilidad de la herencia, de tantos ventavos cuanto sean los años transcurridos desde la muerte del de cujus; con tal cláusula, si se evita un posible inconveniente, se tropieza con otras inevitables dificultades, las que ni el mismo Rignano alcanzó a obviar con su detenido trabajo.

Así, del punto de vista económico, no se puede negar que si se pudiese reprimir la poderosa tendencia al fraude y a la evasión, que por poco no vuelven del todo inútil una ley cualquiera, se disminuiría ciertamente el estímulo a la acumulación y al ahorro (uno y otro no veo como pueden separarse),

porque, a los ojos de quien acumule o ahorre, la riqueza destinada a ser absorbida por el fisco dentro de un determinado número de años, o de allí a pocas transmisiones hereditarias, evidentemente tendría menor valor que la riqueza que se estima considerar como perpetuándose casi indefinidamente en las sucesivas generaciones, (si no de hecho, por derecho). Ni se mencione que mal se podría hablar de una desvalorización que cayese contemporáneamente sobre todo género de riqueza, o peor todavía, que la desvalorización castigase sólo la riqueza obtenida a título gratuito y no la adquirida con el propio trabajo, porque el envilecimiento se verificaría en “toda la riqueza transmisible a los propios herederos” frente a aquella que, existiendo todavía en manos del que acumula o ahorra, puede ser consumida sin dar al Estado la posibilidad de confiscarla: lo que significa dar un poderoso impulso a la satisfacción de las necesidades presentes en comparación a las futuras, a la condena de toda finalidad que signifique abstinencia capitalizadora en el primer acumulador, y luego, mayormente todavía, en sus herederos. Si tan desastrosos efectos no se realizaren sería porque tal ley resultaría letra muerta en la realidad, dada la emigración, el fraude, las enormes (y por ahora casi insalvables) dificultades prácticas para la determinación del origen de la riqueza, y de la posibilidad de llevar cuenta de las oscilaciones en el valor de la moneda, etc., como antes traté de explicar.

Poco menos grave era por sí el alcance de la siguiente enmienda: “La suma que determina las diversas clases de alícuotas está dada por la hijuela hereditaria sumada al patrimonio ya poseído por el heredero o su familia. Esto se desglosaría de los cálculos hechos para el impuesto al patrimonio”.

Como se ve, aquí no se busca de castigar la riqueza heredada pero sí el patrimonio del heredero en ocasión del transpaso hereditario. Ahora, si es verdad que la preexistencia de tal patrimonio puede aumentar la capacidad contributiva del que adquiere la herencia (lo que tenía en cuenta el Decreto de 1919 al instituir la complementaria), ¿pero, cómo se podría sostener un sistema semejante para el cómputo de la cantidad imponible, sistema que con las alícuotas actuales conduciría a un impuesto superior al monto mismo de la herencia transmitida? Por otra parte, sin perder el tiempo en el examen de mociones tan distintas, bastará indicar la posibilidad de una

consecuencia en el hecho opuesto a aquella que con probabilidad perseguían los proponentes, y consiste en esto: como en las clases elevadas, a diferencia de las humildes, el paso de una a otra no se realiza más que por sumas grandes, la carga derivada del sistema propuesto para el cómputo del imponible podría recaer a menudo, en proporciones mayores, sobre los pequeños, más que sobre los grandes patrimonios heredados, sobre las pequeñas más que sobre las grandes fortunas.

Pero frente a tan celosos tutores de los intereses del Erario, no faltaron tampoco los defensores del contribuyente, y entre estos hubo quien propuso como medida tutelar de la pequeña propiedad, la exención de los patrimonios cuyo activo neto no superase las 10 mil liras. El propósito que contemplaba el proponente, sin duda es digno de simpatía, pero si se observa lo reducido de las alícuotas en las primeras clases, no parecen que sean tales de amenazar en verdad la suerte de la pequeña propiedad; es más lejos donde se debe buscar el peligro que la amenaza, y bien distintas las medidas escogibles para defenderla. Por lo que demuestran las estadísticas, las sucesiones hasta 10 mil liras se reparten ordinariamente en más de tres hijuelas, (de 3,28 a 4,6 en promedio): puesto ahora, por ej. el caso de una sucesión de 10.000 liras dividida en cuatro cuotas que, para simplificar, suponemos igual, transmitida a los hijos del "de cuius" (ya que a la línea recta y al cónyuge se limitaba el caso), se obtendría en la nueva tarifa un impuesto total de 150 liras. Bien poca cosa por lo tanto y que no impide las liquidaciones precipitadas. Pero tampoco la moción subindicada puede sostenerse por la razón de simplificar la lista del impuesto cancelando una gran cantidad de pequeñas sucesiones porque, según los cálculos del miembro proponente, casi 866 millones resultarían beneficiados, correspondientes a 16 millones de impuesto; me parece fuera de duda que para el fisco el daño superaría en mucho a la ventaja. En cualquier modo conceder un mínimo de exención para responder a nuestro sistema de impuestos basado en el criterio, de tomar cuenta el efectivo enriquecimiento de todo heredero, debe establecerse no sobre el total del patrimonio hereditario sino sobre cada hijuela.

Otra moción, retirada después de seguridades categóricas por parte del gobierno, fué la exención de los créditos contra el Estado por indemnización por daños de guerra no mayor de 25.000 liras. Observaba el miembro proponente que, "es

injusticia grave castigar con la tasa de sucesión el crédito contra el Estado, porque el hecho de que éste figure en la transmisión sucesoria depende de la tardanza del Estado en resarcir el daño. Que si el Estado hubiese a su tiempo resarcido el daño, no figuraría el crédito en el patrimonio transmisible por sucesión, y por lo tanto no existiría tasación". El caso de que tal propuesta mira a favorecer una honorable categoría de contribuyentes, que en forma particular sufriera daños de guerra, no nos impide anotar que se basa en un mero sofisma.

Es fácil responder que si la indemnización hubiese sido abonada por el Estado, encontrándose comprendida en el patrimonio del "de cujus" al momento de la apertura de la sucesión, sería cargada por el impuesto; si no se quiere decir que un pago más rápido en muchos casos habría facilitado la evasión; pero en tal caso el interés del contribuyente es poco legítimo para que la ley se ocupe.

Una simpática propuesta fué la de atenuar las alícuotas entre cónyuges en el caso de que el supérstite fuese la mujer, para la cual el fallecimiento del esposo significa a menudo un daño superior económico, que si el sobreviviente fuese el marido. Esta moción responde al criterio de la personalidad del impuesto que es menester tener más en cuenta; y es una lástima que la preocupación por obtener el incremento máximo posible en la renta, la hubiese hecho fracasar casi sin discusión.

En el principio de la personalidad del impuesto se inspira también otra enmienda así formulada: "Las alícuotas de las primeras seis clases se disminuirán en un tercio cuando el heredero sea menor de doce años, mayor de sesenta o sea inútil para el trabajo y pertenezca a familia que no gozase de una renta que exceda en total las 50 mil libras o de seis mil por persona. Todas las alícuotas se aumentan en cinco céntimos en las primeras seis coutas, y de otros quince céntimos en el resto cuando el heredero ha cumplido los diez y ocho años pero aún no los cincuenta y fuera hábil para el trabajo".

Como es claro, no se trata aquí de graduar el impuesto según la edad y la probable supervivencia del heredero, pero sí de su inhabilidad para el trabajo y por lo tanto a su escasa eficiencia contributiva. Si el primer principio, que tampoco aceptamos, se aplica en las comarcas que lo adoptaron, con graduación de las alícuotas determinadas a través de investigaciones estadísticas, más o menos cuidadosas, de la du-

ración media de la supervivencia en las diversas edades, no responde en cambio a ningún criterio lógico la fijación de los límites de edad dentro de los cuales, las atenuaciones y las imposiciones indicadas, debían estar contenidas; al contrario, se produciría, además, una diferencia demasiado brusca e injustificada en el impuesto pagado por dos herederos que difieran sólo de pocos años o quizá de meses en edad. Equitativa sería, en cambio, como creo, toda vez que la dificultad de las constataciones necesarias no sea excesiva, la atenuación del impuesto cuando el heredero o legatario sean inhábiles para el trabajo: atenuación que, establecida en la reciente ley francesa limitada a los inválidos de la guerra, sería en todo caso justificada por la menor capacidad contributiva del heredero, porque, aun que fuese extraño del "de cujus", es manifiestamente inicuo sustraerle parte, a menudo crecida de la herencia o del legado fijado por la caritativa piedad de su autor. En cuanto a la segunda parte de la moción llega a lo inverosímil, dado que una buena parte de las tasas alcanzarán alturas tales de no hacer recomendables, y casi materialmente imposibles, acrecentamientos ulteriores.

Y, para terminar, abandonando otras mociones de menor importancia, recordaré una enmienda agregada, concebida así: "Los bienes denunciados en la herencia son expropiables por el Estado, Provincia o Municipalidad dentro del mes de la comunicación de la denuncia, a un precio igual al denunciado, aumentándolo en un sexto". A pesar de que tal fórmula puede dar origen a dudas sobre la condición de los bienes no denunciados, y que, excluidos de la letra, están en verdad incluidos en el espíritu del proyecto, dadas las vastísimas proporciones adquiridas en Italia por la evasión del impuesto sucesorio, que algunos hacen remontar al 25 % (Nitti), otros al 50 % (Gino), y a porcentajes más elevados y que con seguridad habrán aumentado en los últimos años (como lo demuestran arriba indicios no dudosos); todo proyecto que tienda a sanear con métodos radicales tal flajelo no puede menos que resultar de máxima importancia en la práctica, como del máximo interés en la teoría. Sin embargo, un atento examen de la enmienda propuesta nos hará muy escépticos respecto a su oportunidad y posible eficacia. Doble debía ser en realidad el fin de tal sanción; esto es: preventivo y represivo. Por lo que respecta al primero, es sabido que dependiendo el interés y por lo tanto la intensidad de la evasión, de lo elevado de las alícuotas, el

fraude se intenta especialmente en las clases más elevadas de la tarifa y en las transmisiones a parientes lejanos o extraños, aun en aquellos casos en que las alícuotas nuevas, exactamente aplicadas, deberían producir la absorción del exceso del patrimonio hereditario. Se puede con facilidad prever que en tales circunstancias puede ser todavía conveniente, para los contribuyentes poco escrupulosos, afrontando el peligro de una eventual confiscación del valor ocultado, con tal de sustraer a la denuncia bienes que en gran parte debían ser absorbidos por el impuesto: calculará, por ejemplo, la conveniencia de ocultar determinada riqueza sometida a las alícuotas máximas, jugando una ganancia inmediata del 85 %, contra la probabilidad de una eventual y futura confiscación del valor ocultado, que del resto se reduciría al remanente 15 %, a más del impuesto debido.

Pero otro inconveniente, y no menos grave, se refiere a la fundación represiva del proyecto. ¿Es justo castigar en la misma forma, con la confiscación de los bienes ocultados, al contribuyente que defraudare tanto en el caso de que aquellos debían ser gravados por un impuesto del 2 o del 3 %, como en el caso en que debían serle asignadas al fisco en razón del 80 o del 85 %? Parece que no; pues es injusta una sanción penal idéntica, o mejor dicho, inversamente proporcional para dos casos de fraude en los que bien diverso es el alcance del daño consiguiente para el Erario público; sin contar que muy distinta sería la condición para los bienes de naturaleza fácilmente ocultables, y para aquellos con los cuales el fraude es más difícil de realizar y fácil de descubrir; para los que encontrándose en un municipio o provincia, y para los situados en otros municipios o provincias, dado que en el mes de tiempo concedido muy difícilmente el Estado lograría intervenir. Parece, por lo tanto, que sea otro en apariencia menos simple, pero más seguro y exacto, el camino a seguir para poner diques a los fraudes fiscales, difundidos para daño y descrédito del país: el camino de rigurosas determinaciones, acompañadas por la conminación de sanciones penales, no sólo pecuniarias sino en los casos más graves, restrictivas de la libertad personal y en perjuicio del buen nombre del culpable. Pero estos conceptos parecería no querer uniformarlos el legislador que, prosiguiendo automáticamente por la cómoda senda del acrecentamiento de las alícuotas, llevado por la brisa de la ilusión financiera, ha llegado tan allá, como para pre-

ocuparse él mismo del alcance poco menos que revolucionario que tendrían tales aumentos si fuesen realmente aplicados. La culpa del pésimo camino seguido por el legislador, de ser justos, se atribuye a la profunda mudanza de las condiciones sociales y políticas, que se refleja en la mayor de nuestras instituciones constitucionales, por lo que el Parlamento surgido en su origen con el sano propósito de poner freno a las excesivas pretensiones tributarias de La Corona, se ha vuelto hoy el iniciador o por lo menos, el ciego apoyo de continuadas y nuevas cargas. No sucedía así otras veces cuando el gobierno, encerrado entre la firme y a menudo obstinada resistencia de la Cámara y la urgente necesidad de gastos públicos, estaba constreñido a aguzar con todo cuidado los métodos de determinación para obtener de los viejos tributos el indispensable incremento de la renta. Este sistema no bastará ciertamente en tiempos excepcionales como el actual, pero aun en éstos la seguridad y diligencia no inferiores a la resolución del legislador, son al mismo tiempo los factores más indispensables y la más segura garantía de una rápida consolidación de las condiciones económicas y financieras de la nación.

En resumen, como se ha visto, no sólo la carga evidente no encontró en la cámara fuertes oposiciones, sino que la mayor parte de los proyectos presentados tendían a ulteriores aumentos. En fin; el proyecto de ley con alguna ligera modificación, fué aprobado con 212 votos favorables sobre 236 votantes, contra 24 votos contrarios.

Diferente acogida tuvo el proyecto en el Senado. Presentado por el senador Polacco, como relator de la Comisión de Hacienda, que proponía la aprobación, que deseaba se volviese apenas fuese posible a una mayor suavidad de las alícuotas; en contra hablaron los senadores Del Giudice y Einaudi, indicando, el primero: la incongruencia de un confiscación que puede llegar al 85 % aún para los herederos llamados por la ley misma a la sucesión; el segundo, que: aún mantenidas inmutables las alícuotas, ya sea por efecto del envilecimiento de la moneda, venían a gravar siempre con mayor dureza los antiguos patrimonios quedados intactos, y que las nuevas cargas darían impulso a una evasión más intensa. El Senado aprobó, sin embargo, la mayoría el proyecto que resultó la ley del 24 de Setiembre de 1920 .



Montos de la tarifa

GRADO DE PARENTESCO  
ENTRE LOS AUTORES DE LAS SUCESIONES  
Y DONACIONES,  
Y LOS HEREDEROS, LEGATARIOS Y DONATARIOS

PARA CADA HIJUELA. LEGADO O DONACION

Clase I. De L. 1 a L. 1.000	Clase II. De L. 1 a L. 5.000	Clase III. De L. 1 a L. 10.000	Clase IV. De L. 1 a L. 25.000	Clase V. De L. 1 a L. 50.000	Clase VI. De L. 1 a L. 100.000	Clase VII. De L. 1 a L. 250.000	Clase VIII. De L. 1 a L. 500.000	Clase IX. De L. 1 a L. 1.000.000	Clase X. De L. 1 a L. 2.000.000	Clase XI. De L. 1 a L. 5.000.000	Clase XII. De L. 1 a L. 10.000.000	Clase XIII. De L. 1 a L. 20.000.000	Clase XIV. De L. 1 excediendo L. 20.000.000
--------------------------------	---------------------------------	-----------------------------------	----------------------------------	---------------------------------	-----------------------------------	------------------------------------	-------------------------------------	-------------------------------------	------------------------------------	-------------------------------------	---------------------------------------	--	--

TASA PROPORCIONAL POR CADA CIEN LIRAS

- 1 Entre ascendentes y descendientes en línea recta, en 1.er grado
- 2 Entre ascendentes y descendientes en línea recta, fuera del 1.er grado
- 3 Entre cónyuges .....
- 4 Entre hermanos y hermanas .....
- 5 Entre tíos y sobrinos .....
- 6 Entre tíos y sobrinos segundos, y primos hermanos .....
- 7 Otros parientes fuera del 4.º grado, afines y entre extraños.....
- 8 Transferencias con fines de beneficencia o instrucción, a favor de provincias y municipios e institutos indicados en el art. 4.º del R. decreto 27 de Setiembre de 1914, n.º 1.042 .....
- 9 Transferencias a favor de provincias, municipios u otras entidades morales, diversas de las indicadas en el precedente art. 8, con fines de utilidad pública que no sean beneficencia o instrucción .....
- 10 Legados, por concepto de alimentos, no superiores a 1.200 liras al año, a favor de los criados del autor de la sucesión, no siendo parientes de éste dentro del 4.º grado .....
- 11 Transferencia del usufructo por la adquisición de beneficios y de capellanías .....

1	1,50	2	2,50	3	4	6	9	14	16	18	21	24	27
2	1,50	2	3,-	4	5	7	10	15	18	21	24	27	30
3	4,50	5	6,-	8	10	13	16	22	24	27	30	33	36
4	8,-	9	10,-	12	15	18	21	27	30	33	36	39	42
5	10,-	11	12,-	16	18	21	24	30	34	38	42	45	48
6	12,-	13	14,-	24	27	30	33	40	44	48	52	56	60
7	19,-	20	22,-	35	40	46	52	59	62	65	68	72	75
8	Tasa proporcional constante del 5 por ciento.												
9	Tasa proporcional constante del 10 por ciento.												
10	Tasa proporcional constante del 3 por ciento.												
11	Tasa proporcional constante del 3 por ciento. (Siguen advertencias en la pág. sig.)												

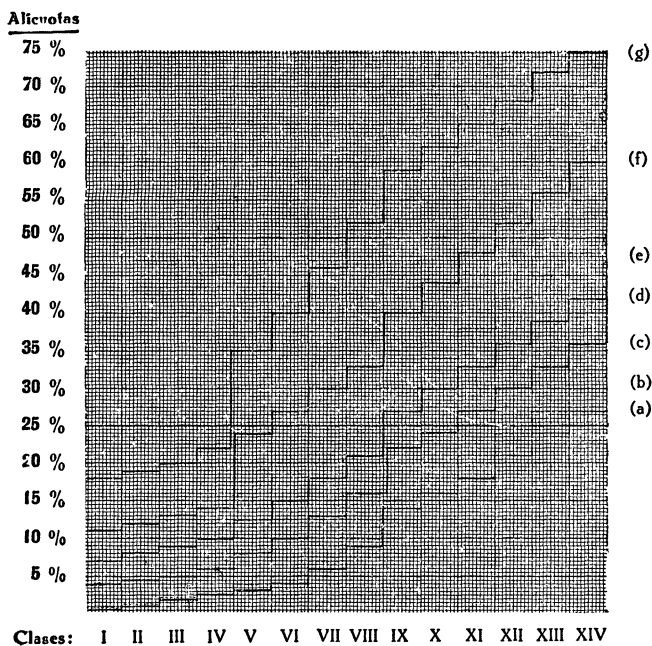
EL IMPUESTO A LAS SUCESIONES

301

## ADVERTENCIAS

- I.—Para las porciones hereditarias no superiores a 1.000 liras, transferidas en línea recta o entre cónyuges; están exentas de toda tasa.
- II.—Para las hijuelas inmeditamente superiores a la cifra indicada por el límite de la clase que precede, comparada con la alícuota de la clase anterior, no puede absorber más de la mitad de la suma por la cual las hijuelas superan el indicado límite. Si la alícuota de la clase en la cual recaen las porciones imponibles es superior al 50 por ciento, en tal caso la tasa mayor no puede absorber más de los tres cuartos de dicha suma.
- III.—La aplicación del art. 8, de la presente tarifa, para instituciones extranjeras que tengan sede o bienes en el Estado, está subordinada a la existencia de convenciones con cláusulas de reciprocidad con el Estado al cual pertenece el extranjero.
- IV.—La aplicación de la disposición del art. 4, n. 1.042, está reservada a las instituciones nacionales, pero puede extenderse a favor de los extranjeros, para las colecciones existentes en Italia y destinadas a ser conservadas en Italia; cuando existe, al propósito, convención expresa con el país extranjero.

Gráfico de las alícuotas según la ley vigente (\*)



(\*) OBSERVACIONES: Por obvias razones de espacio tomamos como unidad de medida, para el eje de las  $x$ , las clases y no la unidad de riqueza imponible. La escala misma del diagrama nos impide luego llevar en cuenta las alícuotas instituidas para suavizar los desniveles muy bruscos en el paso de una clase a otra: — a) entre ascendentes y descendientes en línea recta, en primer grado. — b) entre ascendentes y descendientes en línea recta, fuera del primer grado. — c) entre cónyuges. — d) entre hermanos y hermanas. — e) entre tíos y sobrinos. — g) entre parientes excediendo el cuarto grado, afines y entre extraños.

#### IV. La ley del 24 de Setiembre de 1920

Las reformas introducidas en el nuevo texto legislativo del 24 de Setiembre de 1920, n. 1.300, se refieren a los siguientes puntos:

a) Un aumento de las alícuotas que comienza en la línea directa por la VII.<sup>a</sup> clase (de 1 a 250.000 liras), y para las demás categorías, de sucesores por la V.<sup>a</sup> (de 1 a 50.000) obtenido con una notable acentuación de la progresividad.

Este principio de la progresividad acogido casi universalmente por la legislación y la doctrina, que el ministro Magliani sindicaba todavía en 1888 como un serio peligro para la formación de capitales y del ahorro, propuesto en 1889 por el hon. Grimaldi, luego por Gagliardi (1893), por Branca (1898), por Ghimirri (1900), por Wollemborg (1901) e introducido, a ejemplo de la ley francesa de 1901, con la nuestra de 1902, ha elevado las tasas a alturas tales como para demostrar así los no injustificados temores de sus adversarios. Y en verdad un precedente fiscal de un impuesto sucesorio, que entre padres e hijos alcanza, para las cuotas más elevadas, el 27 %, y entre parientes remotos o extraños pueden llegar hasta el 85 %, no halla similar en ninguna otra legislación, y es capaz de constituir en teoría y en la práctica, donde fuese aplicado, una verdadera modificación del derecho hereditario establecido por nuestro Código Civil, no obstante las repetidas declaraciones de no pretender amenguarlo con leyes de carácter fiscal. Pero la elevación misma de las alícuotas, mientras aumenta la evasión, haciendo el verdadero gravamen tributario quizá menos grave pero mucho más desigual (piénsese que la posibilidad de los fraudes varía según los diversos géneros de riqueza, según la mayor o menor proximidad de los parientes, etc.), aparta al legislador de reformas más radicales en la determinación del imposible y en la represión del fraude.

En la aplicación del principio de la progresividad no olvidaremos de demostrar que las sucesivas reformas nos llevaron muy lejos dejando casi invariables las alícuotas de las primeras clases pero elevando enormemente las de las últimas.

Esto se desprende del cuadro N.º 3 que registra las alícuotas máximas y mínimas establecidas por las leyes sucedidas desde el principio del siglo hasta el presente, según los datos adjuntos al comunicado del proyecto de ley a la presidencia del senado.

Acceptando el principio casi axiomático de la progresividad,

es menester tener presente que si el pago del impuesto para las cuotas menores, en particular entre parientes próximos, puede realizarse con relativa facilidad aun dentro de la brevedad del plazo concedido; una exacción del 75 o el 85 %, a satisfacerse dentro de algunos meses o pocos años, conduce fatalmente a fraudes o a liquidaciones precipitadas cuyo daño no se limita sólo a los contribuyentes.

Pero un examen más detallado de las alícuotas nos reservaría otras sorpresas. Sabemos que exigencias de carácter práctico excluyen en absoluto la adopción de un sistema de progresiones según una razón aritmética o geométrica constante determinada; sin embargo, debiera encontrarse en toda la serie de las alícuotas una cierta armonía que las muestre inspiradas en algún criterio lógico y uniforme. En la tarifa vigente, en cambio, aparece a menudo sumamente caprichosa la progresión establecida, en el pasaje de una clase a otra. Contrastan así, para indicar un caso típico, el desnivel repentino del 9 al 14 por % en el pasaje de la VIIIª a la IXª clase entre ascendentes y descendientes en primer grado, que no tiene parangón en los demás pasajes entre clases inmediatas, en el mismo concepto de la tarifa; así el del 14 al 24 % de la IVª y Vª clase, entre tíos y sobrinos segundos o entre primos hermanos, también sin antecedentes en la marcha general de las alícuotas de este artículo: como el de casi 13 puntos, del 22 % al 35 % de la IVª a la Vª clase entre parientes fuera del 4.º grado o extraños; mientras que en los otros pasajes de clase a clase del mismo concepto, el desnivel es de 3, de 6, o a lo más de 7 %; asimismo otros casos que por brevedad no enumeramos, pero que se destacan inmediatamente con solo echar una mirada al cuadro de las alícuotas adjunto. Pero lo que es extraño y más grave es la gran disparidad en el desarrollo de las progresiones en los diversos conceptos de la tarifa, de manera que, mientras para algunas categorías de contribuyentes el paso de dos determinadas clases contiguas está marcado por un leve aumento de la tasa, para otra categoría de sucesores el mismo paso se caracteriza por una repentina elevación de las alícuotas. ¿Cómo se justifica esto? ¿De dónde deriva tal variabilidad de criterio en la valuación de la capacidad contributiva derivada del monto de un mismo patrimonio hereditario? No presentaré ejemplos del defecto deplorado: considérese sólo las variaciones de las ta-

## CUADRO N.º 3

## Tarifas

GRADOS	Sonnino 1894		Carcano 1902		Rava 1914		Meda 1918		Tedesco 1919		Ley 24 Septiembre 1920			
	Mínima	Máxima	Mínima	Máxima	Mínima	Máxima	Mínima	Máxima	Mínima	Máxima	Mínima	Máxima		
Línea recta, 1.er grado .....	1.60	Constante	0.66	3.22	0.66	7.—	1	9	1	12	1	27		
Línea recta, fuera del 1.er grado	1.60	»	0.66	3.22	0.66	7.—	1	10	1	15	1	30		
Cónyuges .....	4.50	»	2.20	6.21	2.20	10 50	4	13	4	18	4	36		
Hermanos y hermanas .....	7.—	»	7.—	9.33	7.—	15.—	7	17	7	26	36	7	42	52
Tíos y sobrinos .....	8.50	»	8.50	12.06	8.50	18.—	9	20	9	35	45	9	48	58
Tíos 2.os y sobrinos 2.os .....	8.50	»	10.—	13.91	10.—	22.50	11	25	11	40	50	11	60	70
Primos hermanos .....	12.—	»	12.50	16.90	10.—	22.50	11	25	11	40	50	11	60	70
5.º y 6.º grado .....	13.—	»	12.50	16.90	15.—	30.—	16	33	16	45	55	18	75	85
7.º, 8.º 9.º y 10.º grado .....	13.—	»	15.—	20.60	15.—	30.—	17	36	18	50	60	18	75	85
Extraños .....	15.—	»	15.—	20.60	15.—	30.—	17	36	18	50	60	18	75	85

sas en el pasaje de la IV<sup>a</sup> a la V<sup>a</sup> clase para las diversas categorías de sucesores, y tendrá un concepto definitivo.

El desarrollo extraño y caprichoso de las alícuotas se demostrará, de modo evidente, por medio del adjunto diagrama:

b) Otra reforma consiste en la equiparación a los efectos del impuesto, de los consanguíneos fuera del 4.º grado, a los extraños. La ley de 1894 distinguía aún los parientes hasta el 10.º grado, de los otros más remotos y de los extraños; la tarifa Carcano, de 1902, igualaba a los extraños, todos los consanguíneos que excedieran el 6.º grado, patrocinando una reforma del derecho civil en éste sentido, realizada por el citado Decreto del 16 de Noviembre 1916; pero la reforma de 1914, continuando el camino iniciado igualaba a los extraños todos los consanguíneos fuera del 4.º grado. Tal igualdad anulada por los decretos de 1918 y 1919, queda ahora restablecida. La reforma es digna de ser aprobada, aun considerando que sería injusto favorecer mayormente a quien es llamado a suceder por una presunción de la ley, que en el actual relajamiento de los vínculos de parentesco no estaría siempre fundada, que aquel que expresamente fué designado por el "de cuius" para sucederle aunque fuese un extraño, por los lazos de íntimo afecto o de particular agradecimiento. Pero lo que no se puede menos que desaprobamos es la forma arbitraria e inestable en que la reforma es introducida, abolida, restablecida sucesivamente en el transcurso de pocos años. Esto depende del hecho (que un examen de las tarifas sucesivas revela con claridad), de que todo aquel movimiento de alícuotas, aquella confusión de clases y conceptos no lleva otro fin que realizar, o mejor, dicho, esconder los acrecentamientos sucesivos. Se puede observar un procedimiento que responde casi al siguiente: allí donde existen dos clases se opera una fusión extendiendo a la primera las alícuotas más elevadas de la segunda, luego la distinción se restablece, la alícuota vigente se limita a la primera clase instituyendo para la otra una nueva alícuota más elevada; el mismo procedimiento puede repetirse al infinito. Lo idéntico se verifica para la distribución de los sucesores en los diversos conceptos de la tarifa: fusión, supresión, división con lo que no se pretende otra cosa más que obtener y suavizar un aumento, sin tener en cuenta otras consideraciones de índole superior. Todo esto no tiende más que a mostrar las tarifas como basadas en elementos arbitrarios e inconstantes; es tiempo que se tratase de establecer y mantener con menos veleidad si no

alícuotas y conceptos basados en elementos tan variables como la distribución de la riqueza y las necesidades del Erario, a lo menos el armazón fundamental de la clasificación de los sucesores en un determinado número de categorías. Resultaría una mayor claridad y por lo tanto mayor prestigio para la legislación fiscal en el tema.

c) Un cambio corresponde también al mínimo de exención. Establecido sobre el total del patrimonio hereditario o de cada hijuela, según el sistema casi universalmente adoptado en todas las legislaciones, fué introducida por nosotros, por primera vez, en la ley de 1902. Pero mientras ésta exceptuaba el acervo hereditario que no excedía las 100 liras; el decreto de 1914, al guardar mayor unidad con el sistema general de imposición que seguimos, declaraba exentas las hijuelas que no superaban esa cifra pero únicamente para las transmisiones en línea recta o entre cónyuges. Aún tal límite era generalmente reconocido como muy bajo, y el nuevo texto legislativo lo eleva a 100 liras. Es probable que en un futuro no lejano se consienta en un ulterior crecimiento del mínimo de exención; por ahora el anhelo de obtener el máximo posible de rendimiento, vetó reformas más radicales. Se debe sin embargo lamentar la falta de exención de las porciones mínimas transmitidas a otros sucesores que no sean ascendentes y descendientes o cónyuges del "de cujus", que también podrían ser merecedores de concesiones, y más si están privados de un anterior patrimonio de alguna consideración.

d) El Decreto del 24 de Septiembre 1914, n. 1042, aplicaba a los legados hechos a provincias, municipios e instituciones especificadas por el art. 4 de dicho decreto, con fines de beneficencia e instrucción, la tasa proporcional del 5 %. Tal disposición excluía por lo tanto de franquicias, los legados y donaciones que, aun transmitidos con fines de utilidad pública no persiguiesen fines de beneficencia e instrucción, y a los cuales se aplicarán, (salvo para las donaciones, el art. 147 T. U. de las leyes sobre las tasas de registro del 20 de Mayo 1897, n. 217) las alícuotas establecidas para los extraños. A tal inconveniente, que podía frustrar el propósito del testador, la nueva ley pone remedio estableciendo para los legados destinados a fines de utilidad pública, pero no de beneficencia o de instrucción, la alícuota proporcional del 10 %. En tal medida el cómputo parece ecuánime y si existió en el debate parlamentario quien sostuviese la exención completa, o a lo menos la



reducción del 5 %, se puede observar que no es del todo injustificado llamar a contribuir en mayor medida, por ejemplo, un legado para la construcción de edificios públicos y de obras de embellecimiento que otro destinado al propósito único de beneficencia.

e) Nuevo es también el artículo 10 de la tarifa que establece la alícuota proporcional del 3 % para los legados con carácter de sustento a favor de criados, que no superen 1.200 libras anuales. En realidad era muy gravosa la aplicación de las alícuotas elevadas que rigen entre extraños; a estos legados transmitidos a personas siempre necesitadas y que constituyen casi un premio o una merced por la labor de aquellos a quienes se destinan. La nueva disposición quedó aprobada, tanto más que no creo pueda dar margen a grandes fraudes, para evitar lo cual, se abandonó la redacción del proyecto originario que exceptuaba los legados transmitidos a los domésticos, y no superiores a 20.000 libras. Algunos lamentaron la restricción de tales facilidades únicamente a los criados excluyendo otras categorías también merecedoras de ello, como ser: enfermeros, institutrices, etc.; pero el espíritu de la ley debe ser (como se desprende del debate parlamentario), y lo será ciertamente en la práctica, interpretado con justa amplitud.

f) El art. 3 de la nueva ley se refiere a la valuación de oficio del valor de las joyas y del numerario existente en la herencia. Con anterioridad, el T. U. de 1897, en el art. 52 (antes art. 51, en la ley 13 de Septiembre 1874, n. 2076) establecía la valuación de oficio de los efectos muebles en razón del 5 % del valor total de los bienes hereditarios muebles e inmuebles. Tal valuación presunta no comprendía el dinero y las joyas para los cuales quedaba abierto un fácil camino para la evasión. Para reprimirla intervino muy oportunamente la nueva presunción del citado artículo, que establece: "En las transmisiones por causa de muerte, el valor de las joyas y del dinero de la herencia, cuando no resultase distinto por un inventario de la tutela o de los herederos beneficiados, o si por declaraciones de las partes se estableciese un valor superior".

Durante el debate hubo quien propuso sustituir esta presunción con la base de una tabla progresiva a calcularse, pero tal presunción respondería ciertamente menos a la realidad que aquella adoptada, y si una determinación exacta se pudiese establecer se vería que, por lo que respecta al dinero, por ejemplo,

su porcentaje es menor en los patrimonios hereditarios más elevados que en los pequeños.

En resumen, aún teniendo en cuenta el inevitable defecto de la rigidez propia a estas presunciones, el porcentaje que se establece es bastante equitativo; en efecto: el valor, por ejemplo, del numerario existente en el propio domicilio, en las denuncias sucesorias, aparecía en las estadísticas de hace una docena de años, con el 1 % en Italia y 1,1 % en Francia, cifras que, dada la gran facilidad de evasión para estos valores, pueden con seguridad considerarse inferiores a la realidad. Obsérvese, sin embargo, que también en éste método de las presunciones legislativas para las valuaciones de cierta categoría de bienes, es menester proceder con prudencia y sólo cuando otros medios mejores no se presenten, porque producen fatalmente mayores intereses y superior ventaja para el ocultamiento del valor, también, de los demás bienes hereditarios.

g) Por último, una nueva disposición contenida en el artículo 2.º de la ley vigente, modifica la aplicación del complementario instituido en el art. 3.º del ya citado R. D. 24 de Noviembre 1919, para los herederos poseedores de un patrimonio propio no inferior a 200.000 liras. Esto daba margen al grave inconveniente de que el impuesto complementario, establecido en razón del 5 %, 8 % y 10 %, según los casos, pudiese llegar a superar y absorber el mismo patrimonio precedentemente poseído por el heredero; tan es así que, el heredero de 3 millones, poseedor de 200.001 liras, debería pagar 300.000 liras de impuesto complementario! Un remedio se imponía, y muy oportunamente el ya citado artículo 2.º interviene sancionando, con efecto retroactivo al 26 de Noviembre de 1919, el siguiente párrafo aclaratorio: "La tasa complementaria no debe nunca superar la tercera parte de la diferencia entre doscientas mil liras y el valor neto del patrimonio personal del heredero o legatario".

Tales son, brevemente expuestas, las reformas introducidas en la nueva ley; agregaré, por cuanto los cálculos son relativamente aceptables, que la mayor renta calculada por la reforma sería, según la Comisión General de Presupuesto, (sin tener en cuenta las modificaciones presentadas en el debate parlamentario) de 101.898.000 liras para las sucesiones, y de 4.293.000 liras para las donaciones; agregados también 106.191.000 liras que, comprendida la incidencia de los títulos al portador, harían ascender a casi 411.191.000 liras el producido total.

Muchos elementos dudosos y arbitrarios entran en tal cálculo, y no es necesario ser profeta para afirmar que, aun por efecto de la evasión, esta cifra se reduciría en mucho!

### V. Las posibles reformas

En resumen; el camino recorrido en pocos años fué grande y si de las numerosas innovaciones algunas resultaron encomiables, esto no quita, sin embargo, que por el rápido sucederse de reformas apuradas, por inclinación a ilusiones financieras, por falta de paciencia y de energía para impulsarse hacia adelante en el propósito de mejorar las calificaciones y reprimir más severamente los fraudes, numerosos y graves inconvenientes vician aún el orden del impuesto sucesorio, defectos que, poco a poco acrecentados por la importancia siempre mayor adquirida por éste tributo, dan origen a no injustificadas quejas y a imperiosa necesidad de nuevas reformas.

Si su examen rebasa los modestos límites fijados, no puedo eximirme de hacer mención de las esenciales esperando que su oportunidad aparezca.

1.—Una primera reforma debía cuidar el sistema con que se aplica la progresividad. Los defectos de la progresión por clases son conocidos; basta para obviarlos el temperamento introducido por el decreto de 1914, para la determinación del impuesto en las cuotas hereditarias que se encuentran inmediatamente por encima del límite de cada clase. Se puede también observar que para los sucesivos aumentos, estas zonas de las cuotas a que no se aplica más la alícuota de la clase precedente ni todavía aquella de la clase que la sigue, si bien constituyen alícuotas híbridas que están entre la primera y la segunda (y que en ciertos casos es idéntica para todas las categorías de sucesores) han resultado siempre más amplias; la altura misma de la tasa, del impuesto para las clases más elevadas y su suavidad para las más bajas, agregado al sistema con que son distribuidas las clases, (muy subdivididas para las sumas menores, amplias para las mayores) podrían aconsejar la vuelta al sistema de las escalas, como el medio más simple para reconducir, casi sin necesidad de tocar las tasas, el impuesto a un grado razonable, y para suprimir los inconvenientes de la progresión por clases. Más aún, si se tiene en cuenta las objeciones que se formulan al sistema de escalas y las razones que limitan en favor del método de la progresión por clases, entre las cuales se cuenta primero la posibilidad de una valua-

ción de la diversa capacidad contributiva que puede aconsejarnos gravar en forma desigual una misma cantidad de riqueza, según que forme parte de una grande o de una modesta herencia; aparece como recurso mejor para obtener una justa igualdad de las alícuotas, la introducción de adecuadas fórmulas matemáticas del tipo de aquellas adoptadas por el R. D., 22 Abril 1920, n. 494, para el impuesto al patrimonio. Resultarían salvados así los principales defectos de la progresión por clases.

2.—El continuo aumento de la progresividad ha distanciado con exceso los dos extremos máximo y mínimo de las alícuotas, que son aproximadas mediante una atenuación de las tasas más elevadas, y ojalá también, si las exigencias financieras lo impusiesen, con alguna tenue elevación de las tasas menores. No debemos olvidar que el principio tan equitativo y democrático de gravar los patrimonios más elevados en mayor medida que los humildes, se aplica, recordando, sin embargo, que alícuotas excesivas y populares no hacen más que volver casi materialmente imposible la satisfacción del tributo y ser por lo tanto un incentivo a fraudes tales que anulan toda ventaja para el Erario.

3.—Alguna reorganización puede ser quizá aconsejable dada la actual característica de la distribución de la riqueza en el sistema de las clases, mediante un mayor fraccionamiento de las más elevadas y la fusión de algunas de las primeras.

4.—La categoría de los sucesores distintos de la tarifa vigente puede ser útilmente reducida en beneficio de su simplicidad. No hallaríamos dificultad en la adopción de un esquema de tarifa como el ya propuesto, comprendiendo sólo cinco renglones: a) ascendentes y descendientes en primer grado; b) ascendentes y descendientes fuera del primer grado, cónyuges, hermanos y hermanas; c) tíos y sobrinos, tíos y sobrinos segundos y primos hermanos; d) otros parientes y extraños.

5.—El criterio de la personalidad del tributo, que tiene en cuenta el decreto de 1919 al instituir el complementario, se extiende en ulteriores consideraciones en ventaja de ciertas categorías de contribuyentes en absoluto merecedores de particulares facilidades, como ser los incapaces para el trabajo, los padres de numerosa prole, las viudas, especialmente si tienen hijos a su cargo, etc., y en general los parientes inmediatos que convivían con el "de cujus" para los cuales la herencia no repre-

senta un golpe de fortuna ni un verdadero enriquecimiento que les aumente la capacidad contributiva. Ni creo deber insistir para establecer que tales criterios, están conformes, en conjunto, con sentimientos de equidad universalmente reconocidos y a las más modernas concesiones teóricas y tendencias prácticas en la materia; observaré mejor que el peligro de introducir una excesiva complicación y multiplicidad de alícuotas, se podría fácilmente obviar repartiendo entre pocas categorías las condiciones que diesen derecho a una determinada e igual reducción de impuesto.

6.—Dada la elevación que alcanza en muchos casos el tributo, las dilaciones concedidas para el pago son a menudo insuficientes: útil y justo sería en cambio establecer dilaciones al pago tanto mayores cuanto más pesadas sean las alícuotas a aplicarse, para evitar liquidaciones precipitadas, dañosas para el contribuyente y no sólo para él. El fisco no sufriría perjuicio mediando el pago de sus correlativos intereses; el fraude tendría menor incentivo y se restaría toda eficacia a la objeción más atendible que se puede oponer a este tributo, esto es, de manipular los capitales, (lo que puede suceder no por necesaria y natural consecuencia, sino por la forma en que se aplica).

7.—A la exención total del impuesto a las sucesiones reabiertas dentro de los cuatro meses por la muerte del heredero, substituirán adecuadas reducciones tanto mayores cuanto menor sea el tiempo transcurrido desde el fallecimiento de su autor, y disminuyendo gradualmente hasta cesar en el caso en que el deceso del heredero tuviese lugar, por ejemplo, 5 o 6 años después de la adquisición de la herencia. Se alcanzaría así por medio más justo y seguro el mismo propósito que en otro sitio se busca lograr graduando el impuesto según la edad del heredero.

8.—El camino iniciado con las medidas para la apertura de las cajas de seguridad en los bancos, etc., y continuando con la aprobación de la ley para la nominatividad de los títulos, persiguiendo con recursos preventivos y represivos una mejor determinación y a reducir la evasión, es siempre el gran medio, para asegurar al tributo buenos resultados financieros; y de él mucho se puede esperar todavía. Entre los muchos proyectos formulados con este argumento se pueden recordar: los premios y las participaciones a los agentes fiscales, los acuerdos internacionales, etc., pero de efecto excelente podría ser también un reparto al menos parcial del impuesto, con el sistema del con-

tingente, entre las provincias. Un método tal transformaría al mismo contribuyente en celoso guardián del fraude, que por la directa repercusión sobre el patrimonio de los demás sería más evidentemente justificado, más la agregación de penas severas para los defraudadores, las que en los casos más graves debían no sólo ser pecuniarias sino también personales y en perjuicio del buen nombre del culpable.

9.—Asegurado por este medio un notable rendimiento del tributo se mostraría equitativa y posible, no únicamente la elevación del mínimo de exención, sino su prolongación a otros sucesores que no sean ascendentes, descendientes y cónyuges bastando con que estuviesen desprovistos de un anterior patrimonio propio de alguna importancia.

10.—Por último, otras reformas menores pero también dignas de consideraciones se podrían introducir para una equitativa imposición de las transmisiones del usufructo de beneficios y de capellanías, para el sometimiento al impuesto de aquellas colecciones artísticas, exceptuadas que se transformasen en objetos de comercio, etc. También la aplicación de una carga algo mayor para la transferencia de capitales no debidos a la actividad del "de cujus" parangonadas a las de las riquezas debidas a su labor personal, podría con utilidad ser tomada en cuenta. Este principio que ya encontró sostenedores en la doctrina, debería en cualquier forma, en la práctica, por obvias razones de determinación, aplicarse sólo a herencias de un cierto relieve y sin pretender una graduación que requiriese reconstruir toda la serie de las transmisiones a título gratuito a partir del originario aumulado.

Mediante la introducción de tales reformas y por efecto de las ya incorporadas, coordinadas y sistematizadas en un nuevo texto único que sustituirá a las varias y dispersas leyes vigentes en la materia; el impuesto a las sucesiones, con sus múltiples ventajas económicas y jurídicas, con el prestigio de su antigüedad, con el apoyo no sólo de los estudiosos sino del consenso popular, vendría a constituir un ingreso apreciable y bien ordenado en el complejo sistema de nuestras entradas ordinarias, concurriendo eficientemente al auspicioso florecimiento de las finanzas del país.

MARIO ROTONDI.

(Traducción de Agustín R. Branca, adscripto al Seminario de Finanzas sobre "Reforma de las leyes impositivas").