

Revista de Ciencias Económicas

PUBLICACION DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
CENTRO DE ESTUDIANTES Y COLEGIO
DE GRADUADOS

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

DIRECTORES

Dr. Wenceslao Urdapilleta

Por la Facultad

Isidoro Martínez

Por el Centro de Estudiantes

José S. Mari

Por el Centro de Estudiantes

SECRETARIO DE REDACCION

Carlos E. Daverio

REDACTORES

Dr. Emilio B. Bottini

Dr. Julio N. Bustamante

Por la Facultad

Rodolfo Rodríguez Etcheto

Por el Centro de Estudiantes

José M. Vaccaro

Por el Centro de Estudiantes

Año XIX

Febrero, 1931

Serie II, N° 115

DIRECCION Y ADMINISTRACION
CALLE CHARCAS 1835
BUENOS AIRES

de Emilio B. Bottini

Distribución del impuesto ⁽¹⁾

PROLOGO

“que todos los que posean las mismas riquezas satisfagan cuotas iguales y los que están dotados de distinta capacidad contributiva, cuotas desiguales, de suerte que la recíproca condición subjetiva de cada uno, luego de realizado el pago del impuesto, quede la misma que antes.”

Al proponerme desarrollar el tema de que da cuenta el epígrafe, no tengo la pretensión de tratar una cuestión nueva. Solo persigo demostrar que el principio financiero del impuesto progresivo puede aplicarse sin contrariar las disposiciones de la Constitución Nacional. Que con la palabra “proporcional” que ésta emplea en los arts. 4 y 67, inc. 2º, no ha querido referirse a esta naturaleza de impuesto, sino a que la igualdad, como dice el artículo 16 de la misma, sea la base de los impuestos y de las cargas públicas. Que la Constitución no se opone a la incorporación o adopción de sistema o principio alguno que admita dicha base. Es interesante desarrollar dichos puntos, pero también corresponde, de paso, poner de manifiesto que es oportuno reformar las cláusulas que se refieren al régimen tributario para ponerlas más en concordancia con la evolución económica y social de los últimos tiempos y las exigencias que imponen las modalidades y características nacionales. En este sentido nada mejor me parece que recordar las palabras del insigne J. B. Alberdi, que

(1) Conferencia de extensión universitaria pronunciada el 6 de agosto de 1930 en la Sociedad “Luz”, bajo el patrocinio de la Facultad de Ciencias Económicas.

inspirándose en un criterio realista, decía: “Una Constitución no es cuerpo de doctrinas y de teorías; es la expresión verdadera y fiel de la historia de un pueblo, de sus costumbres, de su manera de ser y sentir”.

Y así lo interpretaron los constituyentes de 1853 “que tuvieron en toda esta materia criterio propio, consultando los antecedentes nacionales y la modalidad especial de nuestra economía”. (1)

Con la aplicación del impuesto progresivo, se conseguirá una distribución más equitativa de los impuestos y corregir en parte el régimen actual del reparto de la riqueza, elevando la cuota a los que más tienen, rebajándola o suprimiéndola a los que tienen menos o apenas lo suficiente para vivir.

Es deber del hombre de ciencia, del gobernante o legislador, auscultar las causas profundas del malestar para ponerle remedio a tiempo. Conflictos existieron en la historia que dieron lugar a consecuencias dolorosas y tender a evitarlos en lo sucesivo, es obligación ineludible de todos.

Sigamos a Nueva Zelandia y otros países progresistas, que mediante reformas al régimen fiscal han abierto el camino a las nuevas ideas y tienen una legislación financiera moderna en concordancia con ellas y que lejos de permanecer estacionarios, están en constante evolución con miras de perfeccionarse para que aquel régimen sea cada vez más justo y más humano.

Así podrán repetir las generaciones futuras como repetimos hoy nosotros con respecto a los constituyentes del 53: la organización económica y financiera que nos dieron fué patriótica y digna de sus tiempos; a ella debemos el éxito de la organización nacional y el grado de progreso y bienestar general alcanzado, como así el puesto de consideración a que es acreedor el país en el concierto de las naciones del mundo.

E. B. B.

(1) JUAN A. GONZÁLEZ CALDERÓN, *Derecho Constitucional Argentino*, tomo III, pág. 35.

CAPITULO I

La única concepción posible del impuesto progresivo (progresión limitada o degresiva) es como tributo particular, mediante el cual se obtiene una parte de los recursos públicos; para su formación total concurren múltiples otros impuestos.

Conceptos generales

La Constitución Nacional al sancionar que los impuestos deben ser equitativos, y la igualdad la base de los impuestos y de las cargas públicas (Art. 4 y 16), ha consagrado el principio de la justicia.

Dicha consagración constitucional está de acuerdo con el principio de la distribución del impuesto establecido por la teoría financiera. Mas, si bien existe acuerdo entre las cláusulas constitucionales y el principio de la ciencia y resulta fácil establecer esta *norma* de la distribución, difícil parece elegir la *forma* o el *medio* para que se cumpla o realice. (1)

(1) Dice Flora: Si, de conformidad con el concepto abstracto de la justicia, el impuesto debe producir a todos los ciudadanos, no obstante la diversidad de sus condiciones económicas, el mismo, idéntico, igual sacrificio, ¿cómo debe *graduarse* para que el principio pueda considerarse efectivamente aplicado y el impuesto substraiga a todos una cuota de riqueza representativa de igual goce, un valor subjetivamente idéntico y, por consiguiente, cause privaciones uniformes.

El impuesto debe aumentar con la capacidad contributiva, pero ¿en qué medida? La capacidad contributiva de quien posee una renta de 10.000 liras, ¿es simplemente *décupla*, o es *más que décupla* que la de quien dispone de una renta de 1.000? En otros términos: ¿la igualdad subjetiva del impuesto se obtiene distribuyendo la *carga proporcional* o en razón *progresiva* al patrimonio o a la renta? ¿Se realiza mejor la justicia tributaria, se adapta realmente el impuesto a la capacidad contributiva subjetiva, cuando la alícuota es *invariable* para las diversas unidades del patrimonio o de la renta, de modo que la cuantía del impuesto crece en la misma medida que la capacidad contributiva, o cuando la alícuota varía de modo que el impuesto crece más rápidamente que la riqueza imponible?

La relación cuantitativa entre el impuesto y el imponible ¿debe ser fija o variable?

¿Se puede considerar igual y uniformemente repartido el impuesto cuando quien posee una renta de 2.000 liras paga 200 y quien posee 10.000 paga 1.000, sobre la base de la alícuota fija del 10 por 100,

El principio de la justicia no ha existido siempre: constituye una característica de los tiempos modernos.

Es conocida la fórmula que ha predominado durante mucho tiempo: el pueblo contribuye con su dinero, el clero con sus preces, la nobleza de su sangre (1).

Siendo el impuesto una carga pública, la obligación de pagarlo corresponde a todos. Y esta obligación es correlativa con la que se impone el Estado: garantizar la vida y propiedad de sus habitantes. (2)

Sólo se justifica que a una clase o categoría de individuos se le exija más contribución que a otra, en base a su diferente capacidad contributiva, "que se mide por lo que queda a cada uno después de pagar el impuesto".

El patrimonio y rentas de los particulares no es resultado exclusivo de la acción o esfuerzo individual. Diversos factores económicos y sociales intervienen y favorecen su formación y acrecentamiento. El Estado mismo, muchas veces, es causante de la formación desigual de las riquezas o rentas de los individuos (impuestos protectores, acaparamiento de tierras, etc.).

La justicia impositiva reconoce una base económica (la capacidad y sacrificio del contribuyente) y una base político-social.

El primer fundamento nos interesa especialmente, pero el segundo no puede sernos indiferente. Este último concepto ha sido especialmente desarrollado por la escuela alemana,

o cuando quien posee 2.000 liras paga 200 y quien posee 10.000 paga 1.800, sobre la base de una alícuota inicial de 10 por 100 sucesivamente variable en 1 por 100 por cada 1.000 liras de incremento de la renta?

¿Cuál de las dos soluciones realiza el concepto abstracto de la justicia? (*Ciencia de la Hacienda*, tomo I, págs. 349-50).

(1) Cuando Richelieu, en 1641, pidió al clero 6 millones como impuesto extraordinario para subvenir a las necesidades del Estado, el clero dió por boca del arzobispo de Sens, esta característica respuesta: "L'usage ancien de l'Eglise pendant sa vigueur était que le peuple contribuait ses *biens*, la noblesse son *sang*, le clergé ses *prières* aux nécessités de l'Etat." (Citado por Flora).

(2) Este concepto emana del principio admitido de la igualdad ante la ley, que en el campo financiero se traduce en las dos reglas fundamentales de la universalidad y la igualdad de la carga tributaria.

encarnada por Wagner, quien sostiene y propugna una política tributaria social (1).

“Es evidente que el método de la progresividad no puede aplicarse sino a los impuestos directos (2) y a los indirectos que gravan las transferencias de la riqueza a título gratuito (sucesiones, donaciones) y transferencias de la riqueza a título oneroso (sellos, registros, etc.), pues los impuestos al consumo no se prestan a la progresión. (Nitti. *Scienza delle Finanze*. V edición. 1922).

La norma que se impone, y se ha hecho general en todas las legislaciones financieras, es la que exige que cada uno contribuya de acuerdo a sus facultades (patrimonio, rentas).

Diverso ha sido el concepto de la tributación a través de los tiempos, habiéndose practicado distintos medios o sistemas. Uno de ellos, es el impuesto sobre las personas (capitación), por ejemplo, que “sin tener en cuenta las fortunas y las rentas, es igual para todas aquellas o para todas las personas

(1) Para esta escuela la cuestión social es cuestión, no de producción, sino de distribución de la riqueza. Entiende que ésta se distribuye en forma desigual y que ello es producto del sistema de la libre concurrencia. Como medio para actuar sobre esa desigualdad propugna el impuesto progresivo. “Es la cuestión social, dice Flora, que definitivamente penetra en la Hacienda invocando una solución que presenta cierta aplicabilidad en el régimen actual sin determinar sacudidas ni profundas conmociones sociales, y que para muchos encierra todo lo que de práctico comporta el colectivismo.” (*Ciencia de la Hacienda*, tomo I, pág. 375).

(2) Entre los impuestos directos tan sólo los personales se prestan a la progresión: los impuestos reales, por su naturaleza no pueden ser progresivos sin grave daño y sin crear gran injusticia. En cambio, los impuestos directos personales cuando tienen el carácter de impuestos generales sobre toda la renta o sobre todo el patrimonio y pueden sobreponerse a los impuestos directos reales y a los impuestos indirectos de modo de corregirlos y de completarlos, son más adaptables a la progresividad. La equivocación mayor está en hablar en general de progresión y proporción para todos los impuestos directos; cosa que engendra equívocos y despierta justificada inquietud aun en los espíritus más serenos.

En el pasado se creía en realidad de aplicar todos los impuestos directos con método progresivo, sin distinguir entre los reales y los personales, y las preocupaciones estaban plenamente justificadas. Pero ahora ningún escritor se atrevería a poner la cuestión en términos tan absurdos y peligrosos.

(NITTI, *Scienza delle Finanze*. V. edición 1922).

clasificadas en una misma categoría" (1). Un impuesto de esa naturaleza sería fácilmente abonado por el rico, que dispone de bienes en cantidad considerable, mas no así por el pobre, falto de recursos o con recursos muy limitados y a quien por esa circunstancia le resultaría realmente gravoso; y este carácter injusto no se elimina si la capacitación es graduada, ya sea dividiendo la población en clases o en categorías. En el primer caso, porque los que pertenecen a una misma clase no tienen igual capacidad, y en el segundo, porque afecta la forma de un impuesto a la renta, sin tener ninguna de sus ventajas, y sí un sinnúmero de inconvenientes" (2).

El impuesto establecido sobre la riqueza mueble adolecía del mismo defecto del anterior: era injusto. No puede tomarse como base de imposición dicha riqueza, porque no es ella, exclusivamente, la determinante de la distinta capacidad contributiva.

Tampoco podríase aceptar que la carga impositiva se distribuya tomando en cuenta los servicios que cada uno recibe del Estado. Sería imposible fijar esa magnitud exactamente y en base a ella determinar la cuota de contribución. ¿Cómo podríamos establecer y separar los beneficios que recibe cada ciudadano del Ejército, de la Policía, etc., para fijar la suma o cuota que debe abonar en concepto de impuesto? (3).

Demostrado que tales sistemas impositivos no satisfacen el principio de la equidad, era necesario buscar otros más adecuados. Se reconoce que la capacidad contributiva e igualdad del sacrificio es una base más justa para la distribución del impuesto. Para llevar a la práctica dicha base, se aplica el impuesto proporcional y el impuesto progresivo. El primero establece la cuota fija, cualquiera que sea, a la fortuna o renta del contribuyente; y el segundo establece cuotas que aumentan a medida que aumenta la fortuna o renta imponible. Como se observa, la distribución impositiva, no sólo se establece en este último sistema en proporción a la fortuna o renta, sino en proporción a los sacrificios del contribuyente. Y de ahí que, como trataremos de demostrar, en los impuestos que es posible su aplicación, debe preferirse la forma progresiva.

(1) y (2) DR. A. LABOUGLE, *Impuesto de Capitación*. REVISTA DE CIENCIAS ECONÓMICAS, mayo, 1921.

(3) RICCA SALERNO-DALLA VOLTA, *Las principales doctrinas financieras*. REVISTA DE CIENCIAS ECONÓMICAS, diciembre, 1930.

El impuesto progresivo difiere del impuesto proporcional en que éste tiene una tasa invariable, mientras la de aquél es variable en general, permaneciendo fija dentro de cada categoría (1). Luego el impuesto progresivo es un impuesto proporcional, pero proporcional entre las cantidades establecidas de la materia imponible, es decir, que entre \$ 5.001 y \$ 20.000, v. g., rige el 1 % fijo y entre \$ 20.001 y \$ 40.000 el 2 %, etc. De ahí se explica que los ingleses llamen graduado al impuesto progresivo (2). Desde el punto de vista de la igualdad de sacrificio, no es lo mismo gravar con el 5 % fijo al que tiene \$ 5.000 como al que tiene \$ 50.000 de renta anual. Al primero, desprenderse de \$ 250 significará un sacrificio mucho mayor que al segundo desprenderse de \$ 2.500, pues aquél requiere dicha suma para adquirir los medios económicos indispensables a fin de satisfacer las necesidades primarias: alimentarse, vestirse, etc., mientras que éste podrá satisfacer con holgura esas necesidades y aun le queda margen para cubrir las secundarias o artificiales después de pagado el impuesto.

El impuesto progresivo reposa sobre los siguientes principios económicos admitidos como fundamentales:

1° Las necesidades son limitadas en capacidad (límite más preciso en las primarias o físicas que en las artificiales o de lujo).

2° Que la utilidad de los bienes económicos es decreciente, o sea, todo incremento de riqueza agregado a la cantidad ya poseída tiene una utilidad cada vez menor.

3° Que el valor es el grado de estimación o apreciación de los bienes y aquél depende de la importancia de los mismos con respecto a la necesidad que satisfacen y a la cantidad que se dispone (3).

(1) Nos referiremos en el presente trabajo a una de las formas de aplicación del impuesto progresivo, o sea, la que establece diversas categorías de rentas o fortunas y para cada una de las cuales se fija distinta cuota que aumenta con el imponible.

(2) Véase capítulo IV.

(3) "La circunstancia necesaria para que la simple utilidad se transforme en valor puede en general precisarse diciendo que a la utilidad debe unirse cierta escasez; escasez en relación a las necesidades de bienes de la especie en cuestión. Cada vez que los bienes se encuentran en tal abundancia que todas las necesidades para cuya satisfacción pueden servir, queden cubiertas y todavía haya un re-

E. Böhm - Bawerk, dice: "Realizándose las evaluaciones con interés diferente, resulta que no es forzosa la coexistencia de ambos valores (subjetivo y objetivo) y menos aun que las magnitudes sean paralelas. Así, de dos metros cúbicos de leña, de un mismo "valor calorífero", uno de ellos, que constituyera la irremplazable provisión de una familia pobre en riguroso invierno, tendría para ésta un valor subjetivo infinitamente superior que el otro metro cúbico, para un millonario que lo poseyera, y allí donde la madera se encuentre en abundancia a disposición de cualquiera, puede que a pesar de su valor calorífero inmutable, no tenga valor subjetivo alguno." Más adelante, hablando del valor de uso, de producción y cambio, agrega: "Aquí volvemos sobre la circunstancia ya mencionada de que el valor objetivo no tiene que coincidir necesariamente con los valores de las respectivas especies subjetivas. Así dos fundos que rinden cada uno cien marcos anuales, es decir, que tienen el mismo valor objetivo de producción, pueden tener un valor subjetivo de

manente inconsumible, las cantidades determinadas de esos bienes no tienen importancia práctica para nosotros y consideramos que no tienen valor, como por ejemplo, los bienes libres, aire y agua, madera de las selvas, etc. Pero si por el contrario, como sucede con la inmensa mayoría de los bienes, la provisión de ellos es tan reducida que no puede prescindirse de la unidad y cantidad concreta, de cuya evaluación se trata, sino queremos dejar insatisfecha alguna o algunas otras de nuestras necesidades, entonces, junto con el reconocimiento de que de cada uno de esos bienes depende en algún aspecto, nuestro bienestar, se genera aquella lógica apreciación práctica que denominamos *Valor*.

Menger esclareció el asunto después de haber permanecido ignorados sus precursores, Gossen y Thomas; cuando señaló que la interdependencia de la satisfacción de las necesidades y de los bienes es la relación causal que engendra el valor en oposición a la mera utilidad y cuando en consecuencia definió el valor como "la importancia que cobran para nosotros los bienes o cantidades concretas "de bienes, cuando sabemos que la satisfacción de nuestras necesidades depende de que dispongamos de ellos".

Con esto, por fin, quedó manifiesto claramente el concepto indispensable para la explicación psicológica precisa de los actos económicos, que es la relación de la disponibilidad de los bienes con la satisfacción de las necesidades que nos induce a observar, es decir, lo que hoy se llama valor subjetivo de aquel otro de la simple utilidad o aptitud de los bienes para ser utilizados. (E. BOHM BAWERK, *El Valor*. Traducción de E. A. Siewers, Revista de la Universidad de Buenos Aires. Tomo XLIII, pág. 413 y siguientes).

producción o de cambio muy divergentes para un pobre labrador y para un rico terrateniente que viven en distinta situación económica y con distintas necesidades". (El Valor, E. Böhm--Bawerk, citado).

Se sostiene que con respecto al dinero la regla hace excepción, por cuanto si bien con él no puede satisfacerse directamente ninguna necesidad, pueden satisfacerse todas indirectamente, ya que permite adquirir todos los bienes o riquezas que se desean.

A mi entender, dicha riqueza no hace excepción y si bien el legislador no puede establecer en forma exacta cuánto requiere el individuo para satisfacer sus necesidades fisiológicas y cuánto para satisfacer las necesidades más o menos sociales y de lujo, etc., puede, y en la práctica lo hace, con la aplicación del impuesto progresivo, establecer ciertas graduaciones o categorías que revelan tales exigencias.

A muchos parecerá lo más natural y ajustado a la realidad, exigir a cada habitante en proporción a lo que tiene. No obstante, ahondando la cuestión y recordando que las necesidades son limitadas en capacidad, o sea que basta una cierta cantidad de bienes para satisfacer cada una de ellas, (con la salvedad que se hizo notar anteriormente) se llega a la conclusión que no puede ser justo y equitativo exigir el mismo por ciento de su entrada o haber, al que tiene lo indispensable para vivir, que al que le sobra para ello y puede distraer buena parte de sus riquezas en la satisfacción de las necesidades secundarias y artificiales.

Inspirándose en los principios económicos enunciados, el legislador cree, y acertadamente, como se acaba de expresar, que es muy distinto el sacrificio de contribuir con \$ 250 m|n para el que tiene una entrada de \$ 5.000 m|n anuales, y de contribuir con \$ 2.500 para el que tiene una entrada de \$ 50.000 m|n., en igual período. Si bien el por ciento es el mismo (5), el sacrificio es distinto, pues el primero requiere la entrada de \$ 5.000 m|n anuales para cubrir necesidades imprescindibles de la vida, mientras que para el segundo la cuota de \$ 2.500 m|n sobre \$ 60.000 anuales de entrada, es una suma de la que fácilmente puede desprenderse.

Un peso en el bolsillo del pobre y un peso en el bolsillo del rico, considerados aisladamente, son sin duda dos unidades, pero el primero lo destinará a adquirir cosas cuyo valor

subjetivo será superior a las del segundo, porque responderán a la satisfacción de necesidades de mayor intensidad (1).

Es deber ineludible, luego, tratar de que el pobre pueda dar debida satisfacción a las necesidades primarias. El principio fundamental de la solidaridad humana, o sea, la dependencia mutua de los hombres, así lo impone. Se ha repetido y con razón “que cada uno de nuestros actos repercute en bien o en mal en cada uno de nuestros semejantes” y “que el Estado es la forma más antigua y más grandiosa de la solidaridad entre los hombres” (2).

La potencia de un pueblo no depende de la prosperidad de una clase o categoría social determinada, sino de la felicidad de todas y esto sólo podrá alcanzarse cuando aun los más pobres, lleguen a cubrir las necesidades de existencia con holgura y los que poco tienen pueden mejorar y prosperar, formando mediante el ahorro, algún capital.

No se crea, que con la aplicación de los modernos sistemas tributarios, el progreso social se detendrá o que aquellos que ya poseen algún patrimonio no podrán aumentarlo. Si todos pueden cubrir con holgura sus necesidades, y constituir algún capital, los que nada tienen ¿no significará ello, acaso, mayor felicidad y prosperidad y, en consecuencia, mayor consumo y producción? (3).

(1) Decía Sella en 1887: Un impuesto de 10 % sobre todos parecerá enteramente equitativo, porque pide una lira a quien tiene 10 y 10 céntimos a quien posee una lira. Pero si la única lira del pobre está destinada a salvarlo del hambre, y la décima del rico sirve para que vaya al teatro, lo que en ambos casos se llama “lira” no tiene igual importancia, y contribuir con una misma parte alícuota representa sacrificios radicalmente distintos.”

(2) Gide y Rist, en *Historia de las doctrinas económicas*, dicen, que en los últimos treinta años se ha cumplido todo un programa de solidaridad social: reglamentación del trabajo, higiene de los talleres y de las ciudades, leyes sanitarias y de protección contra las enfermedades contagiosas, seguros para obreros contra la vejez y los accidentes del trabajo, beneficencia obligatoria para los enfermos y los ancianos indigentes, organización de las sociedades de socorros mutuos y de las cajas rurales, construcción de casas baratas e institución de cantinas escolares para los niños pobres de los colegios, subvenciones a todas estas asociaciones y, como medios para costear dichas subvenciones, *impuestos progresivos sobre las sucesiones o sobre las rentas*.

(3) “Recordemos siempre que todo aquello que concurre a aumentar la producción, contribuye también a la riqueza de la Nación y, por lo tanto, de los individuos que la componen. (Jevons-Cossa-Tosi).

Hay entonces razones económicas y morales que nos determinan a obrar en concordancia con los postulados de una mejor distribución de los impuestos: un aumento general de riquezas y patrimonio y mayor salud de los habitantes. No olvidemos que la miseria y degradación de las clases menesterosas no deben ser indiferentes para nadie, pues todos sufren directa o indirectamente las consecuencias de ellas.

Atento a tales consideraciones, la doctrina del impuesto progresivo fué ganando terreno en el campo de la ciencia y la legislación financiera, y que, según Wagner, abre la verdadera época social de la imposición.

Ya dijimos que mediante el impuesto proporcional, se establece una tasa o por ciento invariable, cualquiera sea el monto de la materia imponible, y mediante el impuesto progresivo, en cambio, se establecen tasas o porcentos variables, que aumentan a medida que aumenta el monto de dicha materia. El impuesto progresivo es proporcional dentro de cada categoría establecida.

Estas distinciones parecen *sutilezas*. No obstante y sobre todo en un país cuya Constitución habla de impuesto proporcional en sus artículos 4 y 67, inc. 2, requiere estudiarse la cuestión y demostrar si ella se ha decidido efectivamente por uno u otro sistema o por ninguno de los dos.

La cuestión acerca de estos sistemas ha promovido discusiones muy serias, dividiendo la opinión de los financistas y economistas. La mayoría se decide por el impuesto progresivo, pues él satisface más estrictamente el principio de la equidad, de ahí que su aplicación tiende a extenderse cada vez más. El impuesto progresivo no persigue obtener mayores recursos, sino mayor justicia y persiguiendo la mayor justicia permite la liberación de impuestos a las riquezas y rentas mínimas (1).

Puede establecerse la progresividad impositiva con carácter general y con carácter particular.

El primer sistema no puede aceptarse porque es absurdo e impracticable. ¿Cómo puede pretenderse obtener todos los

(1) "Es socialmente más útil gravar con un impuesto del 25 % sobre las sucesiones a quien posee un patrimonio de un millón, y de 5 % a los cien poseedores de una fortuna de 10.000 libras, exonerando de todo tributo al millar de obreros que apenas disponen de una fortuna de 1.000 libras, que aplicar a todos un impuesto proporcional de 10 %. El producto del impuesto es idéntico, pero el resultado social es profundamente diferente." (FLORA, obra citada, pág. 372).

recursos que el Estado necesita mediante un impuesto único sobre el patrimonio o sobre la renta en razón progresiva?

En cambio, el segundo sistema, que sólo a algunos impuestos hace aplicable la progresividad (a las sucesiones, al mayor valor, a la renta, al patrimonio, etc.), admitiendo la subsistencia de otros, proporcionales, está conforme con la realidad y es el que rige en gran parte de los Estados contemporáneos.

Mucho ha contribuído al desarrollo y aplicación del impuesto progresivo los modernos principios psicológicos y sociales en que se inspira la ciencia económica.

Podemos decir que los conceptos sobre necesidades, utilidad, riqueza y valor han sufrido una variación fundamental. Al concepto materialista primitivo, le ha sucedido el concepto psicológico moderno, en concordancia con los deseos del hombre.

Tales conceptos vinieron a fijar el carácter relativo de las riquezas y han puesto de manifiesto que su valor está en relación directa con la intensidad de la necesidad a que responden y a la cantidad que se dispone. La utilidad y el grado de deseo o estima de la cosa no es inherente a ella misma.

Los impuestos progresivos existieron antes de que se dilucidara la cuestión sobre el alcance de los mismos, habiéndolos incorporado la legislación financiera moderna de casi todos los países. De manera que se dictaron leyes estableciendo dichos impuestos sobre ciertas riquezas y rentas, antes que se agotara la discusión teórica.

Inglaterra, Alemania, Francia, Estados Unidos, Dinamarca, Italia, Suecia, Australia, etc., etc., consagraron el impuesto progresivo. Nuestro país se ha incorporado también a los países que adoptaron dicho impuesto, pero no en la extensión de aquéllos. Dicha extensión dependió de la aplicación y ello se alcanza mediante reglas adecuadas que deben dictarse con la habilidad que en estas materias se requiere. En lo que a nosotros respecta, lo más indicado en ese sentido, es emprender de inmediato la reforma del vetusto régimen fiscal existente.

A este respecto pueden citarse las palabras del informe de la Comisión de Presupuesto de la Cámara de Diputados de la Nación en su proyecto de Presupuesto y Leyes Impositivas para 1922, que dice: "Hemos acumulado ya los antecedentes necesarios para evidenciar y justificar la urgencia y oportunidad de la reforma. La nueva orientación doctrinaria es luminosa, la falsedad de los antiguos postulados

“ aparece manifiesta y la vasta construcción de nuestro sistema tributario no puede permanecer en pie cuando la verdad y la justicia socavan sus cimientos. Esta magna evolución del pensamiento contemporáneo ha sido incontestable en los países de civilización más o menos avanzada y no obstante el enorme material histórico de la tradición y de los intereses creados, la renovación fundamental se ha cumplido en este último cuarto de siglo.

“ Durante ese tiempo, nosotros, en un país joven, abierto a todos los grandes ideales, ¿qué hemos hecho en esta materia?

“ Fuera del impuesto a las sucesiones, con el principio de la tasa progresiva, ninguna otra reforma de importancia podríamos citar.

“ Hace más de diez años que el anhelo de la reforma impositiva se viene agitando en el seno de la opinión pública. Ha sido reiteradamente expresado en la prensa, en los altos círculos científicos, en muchos libros y folletos y lo que es más imperativo, en el comicio y en el seno del mismo Parlamento.”

CAPITULO II

“ Dada una situación mala, ocurre las más de las veces en la práctica que es imposible hacer triunfar una solución radical, brusca, por muy excelente que sea.”

“ Es más sabio introducirla progresivamente en las costumbres, en la legislación, mediante reformas sucesivas. En esto es lo que los hacendistas deben ser *idealistas*: conduzcan su carroza siguiendo una estrella, pero observen bien el terreno sobre el cual maniobran, y moderen o aceleren la marcha según las circunstancias.” — G. JÉZE.

CRITICAS AL IMPUESTO PROGRESIVO

Las principales objeciones al impuesto progresivo fueron hechas especialmente por Leroy-Beaulieu. Este autor francés, es uno de los representantes más genuinos de la escuela clásica o liberal, cuya doctrina se funda en el individualismo, de que es expresión la vieja fórmula de los fisiócratas: “laissez faire, laissez passer, le monde va de lui même”. La

intervención del Estado debe ser de carácter restringida, admitiendo el estado de cosas existente como un orden *natural*, que el hombre no ha creado y que no tiene interés en modificar aunque pudiera y que si no es bueno, debe aceptarse como el mejor, tratando de descubrir el juego existente dentro de ese *orden natural* para ajustar a él nuestra conducta (1).

Daremos a continuación algunas de las objeciones más importantes.

1º Es más fácil aplicar el impuesto proporcional que el progresivo. Esta ventaja consiste en su simplicidad; siendo el porcentaje fijado invariable, cualquiera que sea el monto de la materia imponible, basta para calcular el impuesto aplicar una simple regla de tres.

En el impuesto progresivo es igualmente de aplicación dicha regla aritmética, pero sobre fortunas o rentas comprendidas entre ciertas cantidades o límites.

La ventaja susodicha del impuesto proporcional sobre el impuesto progresivo es innegable, pero no de tal magnitud que pueda justificar la aplicación de aquel impuesto antes que éste. No es mucha la tarea y la dificultad de aplicar una tasa en vez de varias según sea el monto de la riqueza o renta imponible. La regla aritmética de aplicación es siempre la misma.

Pero corresponde establecer que si bien la simplicidad es una condición favorable de todo impuesto, ella no puede equipararse a la *justicia*. Ante todo y sobre todo debe preferirse la mayor justicia.

Un impuesto fácil de aplicar, pero injusto, debe desecharse. El impuesto progresivo no complica la aplicación, sólo requiere tener presente la distinta cuota fijada sobre los distintos montos establecidos de riqueza o renta. Pero en cambio tiene el impuesto progresivo como ventaja indiscutible, la mayor equidad.

2º) El impuesto progresivo es *arbitrario*. Y tal se sostiene porque en el impuesto progresivo se deben establecer distintas categorías de riquezas o rentas y en correspondencia, distintos porcentajes. La arbitrariedad surge de estas distintas categorías y cuotas que deben establecerse. Pero de

(1) "Las leyes que presiden el capital, el salario, el reparto de las riquezas son tan buenas como ineluctables. Determinan la elevación gradual del nivel humano." (LEBOY BEAULIEU, *Précis d'Economie Politique*).

esta objeción no se escapa en absoluto el impuesto proporcional, porque en él también corresponde establecerse la cuota o porcentaje con que deben gravarse las fortunas o entradas de los contribuyentes. Y esa cuota también es arbitraria (1).

Para fijar los porcentajes y categorías se procede por aproximaciones sucesivas, "la ciencia no ha logrado todavía construir la escala progresiva exacta que la práctica exige".

Luego, la fijación de las categorías y porcentajes exactos no es tarea que pueda hacerse de manera inmediata y súbita; la reforma impositiva requiere tino y habilidad.

Las cuotas y categorías que se fijen de primer intento seguramente sufrirán alteraciones.

Pero no es por cierto la exactitud matemática del porcentaje y categoría lo que más nos debe preocupar, sino el principio que inspira uno u otro impuesto. Mientras la justicia del impuesto proporcional reside en la cuota fija, en el progresivo, en la cuota variable. Aumentando la capacidad contributiva, disminuye el sacrificio para el pago del impuesto.

La determinación de las tasas y categorías es cuestión de buen sentido, de temperamento práctico, de aproximaciones sucesivas: los resultados, serían el mejor índice al respecto para indicarnos la exactitud del criterio adoptado, no debiendo olvidarse que lo que se persigue no es la mayor entrada sino la mayor justicia. Persiguiéndose la mayor justicia no puede llegarse a la arbitrariedad.

3º) Se grava al ahorro con lo que se impide su formación y con ello, aprovechar de todas sus ventajas.

Fomentar el ahorro es doblemente conveniente del punto de vista económico y moral. A mayor capital mayor producción. Y acrecentándose la producción por una mejor organización técnica se obtendrá ésta, a costo decrecientes, lo que facilitará el consumo, dándose debida satisfacción a todas las necesidades. En cuanto a la faz moral, podemos decir, que por el ahorro se prevén necesidades futuras, para cubrirlas cuando

(1) Leroy Beaulieu sostiene que con el impuesto proporcional no hay arbitrariedad porque la cuota que se establece es fija, y dice: "el impuesto proporcional es aquel que obtiene siempre una misma cuota parte de la renta de los individuos cualquiera que sea la importancia de esta renta y que él ofrece una garantía permanente que es de su esencia. Contiene una regla inmutable, a la que no se puede hacer violencia sin destruir la naturaleza misma de este impuesto."

las fuerzas del trabajo no respondan o no sean tan eficaces. El que ahorra y tiene espíritu de iniciativa, dándole colocación y aplicación productiva a los fondos reunidos, podrá lograr una posición económica desahogada, que es firme garantía de la independencia de carácter y de la moral.

¿Pero todos pueden ahorrar? Sólo aquellos que producen más de lo que consumen o se abstienen de efectuar un gasto, dejando de cubrir alguna necesidad.

Si los recursos del Estado provienen totalmente o en su mayor parte, como en nuestro país, de los impuestos al consumo, se recargarán los precios de éstos y los que tienen entradas limitadas tendrán que invertirlos íntegramente para cubrir las necesidades primarias o de existencia. Debemos luego tender a sustituir paulatinamente algunos impuestos al consumo por impuestos al capital, a la renta, etc., que permiten la aplicación de las cuotas progresivas.

“ Y sin entrar al análisis y discusión de cómo ha de graduarse la contribución impositiva, para que resulte uniforme entre personas de fortunas o capacidades desiguales, diremos que, basándose nuestro régimen en las cargas indirectas, su peso recae en una proporción mayor sobre las clases consumidoras pobres, que sobre las clases acomodadas o ricas, quebrándose así el principio jurídico de la *uniformidad*, base de los conceptos modernos de imposición”. (La reforma del sistema fiscal argentino por H. G. Calógero, pág. 22, tomo IV “Investigaciones económicas del seminario de la Facultad de Ciencias Económicas”).

Se observa que lo que se persigue es precisamente favorecer el ahorro, al eximir las pequeñas rentas o capitales de imposiciones excesivas (1). Pero es indudable que si el ahorro ha alcanzado cierta importancia, él o sus rentas, estarán sujetos al impuesto progresivo a su monto, devolviendo o haciendo partícipe a la sociedad de los beneficios que aquél recoge por las facilidades concedidas para su formación y acrecentamiento y como dice Flora, “para restituir gradualmente a la Nación todo cuanto le pertenece”.

(1) “ Hay interés económico de parte del Estado de facilitar o fomentar la capitalización del ahorro y que la gran masa social pueda formar capitales. Si se tienen mayores facilidades de vida mayor será la facilidad para el ahorro. Tiene el Estado también un interés práctico, pues ya sabemos que la imposición directa a las pequeñas rentas es muy difícil de percibir y más costoso aun lo que producen.” (Flora, obra citada).

4º) Huirán los capitales radicados en el país y no se incorporarán nuevos procedentes del extranjero.

No es verdad que por el impuesto progresivo huirán los capitales nacionales o no se incorporarán capitales extranjeros si él es moderado. Ya se ha demostrado que la liberación a las rentas y fortunas mínimas, como así la supresión de algunos impuestos al consumo y al trabajo, favorecerán el ahorro y permitirán la formación de los capitales nacionales. No huirán los capitales ni dejarán de venir al país, si el impuesto no es de proporciones absorbentes o confiscatorio. Ello no ha ocurrido en los países donde se ha aplicado y se aplica en tales condiciones. Ese argumento se esgrime siempre que se quiere gravar de alguna manera el privilegio, la renta o el capital.

El impuesto progresivo viene así, como hemos dicho, a fomentar el desarrollo de las industrias y del comercio, porque permite la formación de los capitales y atrae los necesarios a ese fin.

Bienvenido el impuesto progresivo si ayuda y abre horizontes a los que nada tienen, facilitándoles formarse un capital o permite la incorporación de éste al país para entregarse a las tareas de la producción y del comercio!

En esta forma se habrá contribuido a despertar al espíritu de empresa y de iniciativa que constituyen las piedras angulares de la prosperidad y grandeza nacional.

Huirán los capitales o no se incorporarán si la cuota progresiva que se fije fuera excesiva. Pero, no persiguiéndose la absorción del capital o de la renta, sino la justicia tributaria, fundamento del moderno derecho financiero, no hay razón para que se establezcan cuotas muy elevadas, sino que ellas deberán ser tan moderadas como equitativas.

Y ya se dijo, que no es el propósito, al establecer el impuesto progresivo, obtener mayores ingresos fiscales ni perseguir al capital o las rentas, etc. sino lograr mayor justicia impositiva; en consecuencia, mal podrían aplicarse cuotas que revistan carácter absorbente.

Al establecer el impuesto progresivo no se pretende alcanzar la nivelación absoluta de la riqueza de los hombres; tiéndese más bien a una igualdad relativa, a la uniformidad de los impuestos (1).

(1) "Primeramente se daba a la progresión un carácter casi "revolucionario o socialista; pero ahora estas exageraciones no pue-

La práctica de tal impuesto en ninguna parte ha permitido observar su carácter confiscatorio. Al contrario, en todas, la progresión se detiene alcanzado cierto límite, que se considera equitativo.

Puede verse por la aplicación que se ha hecho en nuestro país, en los impuestos a las herencias, donaciones y legados, y contribución territorial de las Pvcias. de Santa Fe y Corrientes, y en ninguno se han aplicado tasas o porcentos tan elevados que revistan carácter confiscatorio. La Constitución, en sus arts. 17 y 20, condena o prohíbe la confiscación y la Corte Suprema de la Nación y demás Tribunales inferiores lo han resuelto en numerosos juicios sometidos a su decisión.

En el juicio de Manuel Quemada (su suc.) el juez M. Abelenda, secretaría H. Madariaga, dice: “no puede impugnarse “ en general una ley de impuesto a las herencias por la sola “ progresividad de su escala, pues se ha dejado reiteradamen- “ te establecido en doctrina y en jurisprudencia que en tér- “ minos generales el impuesto progresivo no es violatorio de “ la igualdad fijada como base por la Constitución, siempre “ que dicha escala progresiva tanto en cuanto al principio de “ la clasificación, como en cuanto a la elevación del porcentaje, reconozca ciertos límites derivados de las mismas garantías constitucionales sancionadas por la ley fundamental”.

“ Que el impuesto del 50 % impugnado en el caso “sub- “ judice” es una verdadera exacción o confiscación que ha “ venido a restringir en condiciones excesivas los derechos de “ propiedad y de testar, que la Constitución consagra en sus “ artículos 17 y 20 en favor de ciudadanos y extranjeros, toda “ vez que alcanza a una parte substancial de la propiedad o “ de la renta de varios años de capital gravado. Que el poder “ de crear impuestos está sujeto a ciertos principios que se en- “ cuentran en su base misma y entre otros al de que aquéllos “ se distribuyan con justicia; habiéndose observado con funda- “ mento que las imposiciones que prescinden de aquéllos, no “ serían impuesto sino despojos”.

Este pronunciamiento de primera instancia ha sido confirmado en su último acuerdo por la Cámara Civil Primera.

“den repetirse sin caer en el ridículo.” (NITTI, *Scienza delle Finanze*, V. edición 1922).

CAPITULO III

“Hacer más equitativo y más conforme a la capacidad contributiva individual o subjetiva y a las exigencias económicas de la nación todo el sistema tributario.”—F. FLORA.

FUNDAMENTOS DEL IMPUESTO PROGRESIVO

El buen sentido se ha anticipado muchas veces a las teorías en la sanción de ciertas normas o principios. La acumulación excesiva de bienes en pocas manos a la par que la existencia de situaciones poco desahogadas, sin duda constituyen síntomas poco tranquilizadores para el orden y la paz social. Se impone luego, como un imperativo categórico, aliviar un tanto a las segundas de las cargas impositivas para hacerlas recaer en cambio un poco más sobre las primeras.

Se pretende así que el estado mediante un sistema fiscal adecuado reuna los recursos necesarios para ejercer funciones de carácter político-social, convenientes para el mayor bienestar general.

Aligerando del peso de los impuestos a las clases pobres trasladándolo sobre las clases ricas, se prestará una ayuda eficaz y poderosa a la parte más numerosa de la población. Se habrá contribuído a la producción, porque se favorecerá la formación del pequeño capital, y se habrá facilitado el consumo abaratando los productos, con lo cual se podrá dar cumplida satisfacción al mayor número de necesidades.

Es innegable luego, que con el impuesto progresivo se conseguirá una distribución más equitativa de la repartición de la riqueza. Y ello sólo justifica y sanciona tal impuesto: consulta el ideal de la mayor justicia. (1)

Además el impuesto progresivo es de carácter *compensatorio* del exceso de carga que pesa sobre la mayoría de la población originado por el predominio de los impuestos al consumo. La característica de algunos sistemas tributarios es

(1) Dice Flora, desarrollando la teoría de la utilidad social: “El Estado tiene interés para facilitar y fomentar la capitalización por el ahorro en eximir de impuesto o disminuirlos considerablemente a las clases desheredadas y pobres, que apenas cuentan con ingresos suficientes para cubrir las necesidades de existencia. Si se tienen mayores facilidades de vida, si es menor el sacrificio para cubrir dichas necesidades, sin duda que mayor será la facilidad para el ahorro y formación de los capitales.”

hacer recaer sobre el consumo y el trabajo los impuestos, obteniendo de ellos la mayor parte de las rentas públicas, y en nuestro país más del 80 % de los recursos proceden de los impuestos indirectos (1).

Por mucho que sea el consumo del rico con respecto al del pobre nunca será tal que esté aquél en la misma proporción que la fortuna o renta de ambos. De ahí que se llamen a los impuestos indirectos al consumo, impuestos regresivos (2).

En consecuencia, para compensar en cuanto sea posible semejante recargo, se trata de aplicar la progresividad a ciertos impuestos que lo permiten.

Aplicando entonces un criterio de carácter práctico puede llegarse a efectuar una compensación aproximadamente de esa injusticia, proveniente del exceso de impuestos al consumo, adoptando el o los impuestos por cuotas progresivas tales, que el que más tiene pague comparativamente más que el que tiene menos y así sucesivamente.

Como dijimos, la tendencia moderna es hacer gravitar los impuestos según la capacidad contributiva y la igualdad de sacrificio de los habitantes, entendiéndose por ello, que éstos deben pagar los impuestos de acuerdo a sus fortunas o rentas, "de suerte que la recíproca condición subjetiva de cada uno, luego de realizado el pago del impuesto, quede la misma que antes".

Tal circunstancia no se alcanza si se aplica una cuota invariable a las fortunas o a las rentas, pues sacando una suma, cualquiera fuere, a las mínimas o muy inferiores, el sacrificio para su pago o abono será mucho mayor que a las grandes o importantes.

(1) Dice el Dr. F. J. Oliver: "Nuestro sistema fiscal está basado principalmente en los impuestos al consumo de la población. En 1915 se han recaudado por impuestos \$ 179.634.000, de los que 154.249.000 procedían de impuestos al consumo, es decir, un 87 %, proporción enorme a la que no se acerca ningún país."

(2) Dice el Dr. S. Oría: la mayor parte de los impuestos nacionales gravitan sobre los consumos, lo que es *inequitativo*, contrario al concepto de Hacienda social y reñido con el actual espíritu científico. ("Características de la legislación argentina", REVISTA DE CIENCIAS ECONÓMICAS, julio, 1923).

Esteban Echeverría ya lo había hecho notar, diciendo que el impuesto indirecto al consumo, es "monstruosamente injusto porque recae principalmente sobre el mayor número de consumidores, sobre los pobres, a quienes los gobiernos se han propuesto tratar como a un enjambre de ilotas o de siervos".

De ahí que para atender al mencionado principio de la capacidad contributiva e igualdad de sacrificios, tendríamos ante todo que considerar lo que se llama el mínimo imponible y luego aumentar la cuota o por ciento a medida que aumenta la fortuna o la renta.

Dice Flora que las exenciones de hecho, en caso de pobreza, se justifican cuando la renta apenas es suficiente para asegurar al ciudadano la satisfacción de las necesidades primordiales dependientes de la naturaleza orgánica, y que el hombre experimentaría aún fuera de la sociedad. Esta, agrega, es la exención para el mínimo de subsistencia, que debe variar según los lugares (municipios urbanos y rurales), el número de miembros que componen la familia, la mayor o menor extensión de los impuestos sobre el consumo, inversamente progresivos, la naturaleza (temporal o perpetua) de la renta, la igual o desigual distribución de la riqueza, el poder adquisitivo de la moneda, del cual depende el nivel general de precios. (Ciencia de la Hacienda. T. 1, pág. 347).

Aceptado el principio de la capacidad contributiva como base impositiva, puede explicarse su fundamento por dos teorías: la igualdad del sacrificio y la utilidad final.

La primera se ha expuesto precedentemente al sostener que corresponde distinto impuesto según la distinta fortuna o renta del individuo. Si al que tiene una entrada anual de \$ 3.000 y al que tiene una de \$ 30.000 le aplicamos el mismo impuesto del 10 %, resultará, que el primero dejará insatisfechas necesidades imperiosas de la vida humana, y hasta quizá, en virtud de esa detracción, padecerá, lo que por cierto no le ocurrirá al segundo, al cual no sólo le alcanzará para satisfacer tales necesidades, sino aun las de carácter social. Luego, el sacrificio que se exige al primero, es muy superior que el que se exige al segundo, de tal forma que con respecto a este último, podemos decir que no existe.

La proporcionalidad no responde entonces a la mayor equidad, por cuanto atendiendo a la posibilidad de adquisición, después de satisfecho el pago del impuesto, se observa una desigualdad.

En este análisis corresponde traer a colación algunos principios económicos estrechamente vinculados entre sí, sobre necesidades, utilidad y valor, ya expuestos.

Siendo limitadas las necesidades en capacidad no se requerirá ilimitada cantidad de bienes para satisfacerlas. Se exigirá, en cambio, cierta cantidad indispensable para ese fin. La

intensidad del deseo no podrá ser la misma para quien tiene cantidad ajustada y para quien puede disponer en cantidad considerable. Interesa al Estado que todos los habitantes puedan dar cumplida satisfacción a sus necesidades, porque en su defecto se tendrá una clase o categoría social con comodidades y lujo, mientras que la otra padecerá en el dolor y la miseria. Y esta finalidad no se desea, sino la inversa, de la felicidad y bienestar colectivo como bien supremo.

Es difícil sin duda fijar el límite de demarcación para saber donde terminan las necesidades primarias y empiezan las sociales, y en consecuencia, saber cuál debe ser la cantidad de riqueza para darles debida satisfacción (1). Pero aunque aproximadamente, por diferentes medios de observación, puede llegarse a fijar cierta graduación o categoría en ese sentido, y tan es así que mediante las aplicaciones prácticas del impuesto progresivo, se llega a establecerlo.

Basándose en la teoría de la utilidad final de los bienes y relacionándola con el pago del impuesto, llegamos a justificar también, la doctrina de la capacidad contributiva.

La teoría de la utilidad final es de carácter moderno y se funda en un concepto psicológico de la ciencia económica, desarrollado especialmente por la escuela austriaca, llamada así por la nacionalidad de sus representantes más eminentes (Karl Menger, Böhm Bawerk, Wieser). Como antecedente podemos decir que la teoría de la utilidad final aparece formulada por primera vez a mediados del siglo XIX por Dupuit y Gossen. También se ocuparon de ella Stanley Jevons, Walras, Clark, etcétera. Predispone muy bien la teoría de la utilidad final por la circunstancia de que los autores mencionados, sin conocerse, han llegado al mismo tiempo, a conclusiones semejantes.

La escuela psicológica tiene como centro de la ciencia económica, la teoría del valor. Y el valor para ella, no es sino la expresión de los deseos del hombre. Estudia en consecuencia, las causas que excitan o disminuyen esos deseos haciendo un análisis psicológico muy sutil al respecto.

Como ya vimos, el valor depende del grado final de utilidad de los bienes, o sea, de la importancia del último incremen-

(1) Dice Flora, que el Estado no puede ciertamente erigirse en juez de los consumos privados, ni distinguir sabiamente lo necesario de lo suntuario, ni limitar la libertad personal de los particulares. (*Ciencia de la Hacienda*, tomo I, pág. 382). O como dice el mismo autor, es la observación que se le podría formular a la teoría de Lombroso: ¿dónde termina el normal y empieza el anormal?

to de la cosa que satisface una necesidad. A propósito se distingue la utilidad total, de la utilidad relativa de los bienes. Por la primera se entiende la utilidad de toda la masa, del conjunto. En cambio, por la segunda, la utilidad de cada parte o porción, a cuyo efecto se supone esa masa o conjunto subdividido. La utilidad de cada parte o porción disminuye a medida que aumenta la cantidad, porque disminuye la intensidad del deseo que satisface.

La utilidad total del agua es muy grande: no podríamos pasar sin ella, pero no por ello tiene valor. Debemos considerar a tal efecto su utilidad final o límite. El valor del agua es nulo o casi nulo, porque disponemos de ella normalmente en cantidad ilimitada, pudiendo dar así satisfacción a todas las necesidades y los últimos incrementos que poseemos nos son indiferentes. El concepto de utilidad aisladamente o la simple utilidad no puede darnos la idea del valor, ni explicarnos las causas de sus variaciones; debemos recurrir al concepto de utilidad subjetiva o sea la importancia que la cosa tiene para aquel que la posee, si queremos hallar la razón profunda del valor y explicarnos sus variaciones. El agua que no tiene valor en condiciones normales, lo adquiere, y en alto grado, en cantidad reducida o limitada, si la poseyera un individuo en el desierto y constituyera la porción indispensable para no morir de sed.

Siendo que el valor subjetivo disminuye a medida que aumenta la cantidad de riqueza disponible, es explicable que se tenga en cuenta la condición económica y la igualdad del sacrificio en la aplicación de los impuestos. Los que tienen entradas reducidas o ajustadas que provienen en general, del trabajo directo, no deben contribuir en proporción a los que poseen fortunas o rentas considerables, generalmente proveniente del trabajo de otros. La proporción, no atendería a la igualdad del sacrificio. Al primero, la suma que se le obligue a abonar le significará un sacrificio más que proporcional con respecto al segundo, pues aquél destinará sus ajustadas entradas a satisfacer las necesidades indispensables de la vida, en tanto que éste, podrá cubrirlas todas, primarias y secundarias, ampliamente. De manera que dentro de las normas de la más estricta justicia y del bien colectivo, puede recargarse sobre el último la parte que se exime o aminora al primero.

El rico paga con parte de lo que le sobra y el pobre con

parte de lo que le hace falta (1). Es indudable que la proporcionalidad aplicada a todos los impuestos resulta de verdadera injusticia (2).

El bien colectivo se alcanza por la mayor felicidad y bienestar que prodiga la satisfacción de las necesidades, y por la formación de los pequeños capitales, que permiten llevar a cabo iniciativas y empresas diversas.

Es pues innegable la utilidad fiscal y social de los impuestos progresivos. Y tanto es así que, como hemos visto, se han aplicado dichos impuestos antes que se haya agotado la discusión teórica de los mismos.

El buen sentido y las conveniencias prácticas se han antepuesto a las disquisiciones doctrinarias y en ello debe observarse el triunfo del principio de la justicia y de la utilidad social en materia impositiva.

(Continuará.)

(1) "Es preciso gravar más duramente las necesidades ficticias que las naturales; lo superfluo más que lo necesario." — FLORA, obra citada.

(2) Por eso decía J. B. Say: "L'impôt progressif est le seul équitable."