



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



La progresividad de los impuestos y su aplicación en la República Argentina

Barreras, Julian Bernardino de las

1944

Cita APA:

Barreras, J. (1944). La progresividad de los impuestos y su aplicación en la República Argentina. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas

Este documento forma parte de la colección de tesis doctorales de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios". Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.

Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

75137

UNIVERSIDAD NACIONAL DE BUENOS AIRES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

ORIGINAL

LA PROGRESIVIDAD DE LOS IMPUESTOS

Y

SU APLICACIÓN EN LA REPÚBLICA ARGENTINA

POR

JULIÁN B. DE LAS BARRERAS

TESIS

PARA OPTAR AL GRADO DE
DOCTOR EN CIENCIAS ECONÓMICAS

BUENOS AIRES

1944

INTRODUCCION

La elección de un tema de tesis tiene sus dificultades cuando se persigue la realización de una obra que tenga algo de útil y de novedoso. Pero, salvado ese obstáculo, no dejan de presentarse nuevas complicaciones a medida que se pretende profundizar el estudio sin dejar fuente importante por consultar.

La recopilación de antecedentes y elementos se hace interminable, y mucho tiempo se pierde leyendo libros anticuados, parciales o en idiomas que no se conocen suficientemente. Es imprescindible también un gran esfuerzo y mucha atención para no dejarse ofuscar por ideas preconcebidas o por argumentaciones seductoras, y poder llevar a feliz término una exposición ordenada y concisa, que permita extraer conclusiones imparciales.

Con esos propósitos se ha procurado enfocar -en este trabajo- el problema de la progresividad impositiva en todos sus aspectos, orientada hacia el análisis de su aplicabilidad en nuestro país.

Después de una sintética enunciación de los principios generales de la ciencia de la hacienda pública, que están directa o indirectamente vinculados con el tema elegido, se ha continuado con la explicación de las diversas teorías que tratan de encontrar el fundamento de los impuestos y su mejor forma de repartirlos.

Para correlacionar las teorías con la práctica se imponía la observación de la evolución histórica de la progresividad aplicada a varios impuestos en las principales naciones, llegando así a concretar los lineamientos generales de los distintos gravámenes que son aplicados en la actualidad en forma progresiva.

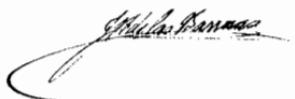
Las soluciones teóricas y las fórmulas propiciadas para poner en práctica la imposición progresiva -ponderando sus ventajas y sus inconvenientes- sirvieron luego para buscar la manera de corregir algunas de las falles notadas en las graduaciones que se utilizaron y, por otra parte, fijar los límites de la progresividad sobre bases técnicas, señalar la oportunidad para su implantación y advertir la inconveniencia de extenderla a ciertos gravámenes.

Con análogo criterio se encaró el problema con respecto a la República Argentina desde sus orígenes, su aspecto constitucional y la evolución de las ideas y de los impuestos progresivos existentes, hasta la posibilidad de sus necesarias modificaciones más inmediatas y de una revisión general del régimen fiscal vigente.

Sería de esperar que el presente trabajo facilite la investigación sobre un tema poco tratado entre nosotros y, ante todo, que evidencie el desvelo que se tuvo para demostrar que no fueron estériles las sanas enseñanzas que con tanto empeño y entusiasmo supieron impartir verdaderos maestros, en las aulas universitarias.

--000--

Buenos Aires, Septiembre de 1944.



Primera ParteGENERALIDADES

Antes de entrar de lleno en el estudio de los aspectos y de los problemas que presentan la progresividad de los impuestos y su aplicación en la práctica, no está de más recordar algunos conceptos fundamentales que servirán de marco y de orientación general para analizar las distintas circunstancias y situaciones que en el curso de esta exposición se contemplan.

La ciencia financiera se basa principalmente en la ponderación de los hechos pasados y presentes, pero no está aún en condiciones de prever más allá de un futuro inmediato. La evolución de las ideas sigue encadenada a la cambiante organización social, económica y política; pues, si se apartaran de ésta, pasarían a ser simples expresiones de anhelos o peticiones de principios, ajenos a la realidad del momento.

Es necesario, por lo tanto, amoldarse al ambiente y deducir que: para determinada concepción actual del Estado, tal será la consecuencia lógica que se halle en sus fines y en los medios usados para alcanzarlos.

I - Funciones del Estado

El Estado, como expresión jurídica de una nación organizada políticamente, puede adoptar las formas más variadas y estar dotado desde las facultades más restringidas (simple órgano visible de la existencia de la unidad nacional) hasta las más amplias (Estado intervencionista o colectivista), y en algunas oportunidades asume proporciones tan considerables que llega a ocupar un lugar preeminente (estatismo), relegando a segundo plano a la sociedad (pueblo o nación) y a los individuos que la integran, cuyo bienestar le dió originariamente fundamento.

La naturaleza humana se inclina a la asociación: primero en familias, luego en tribus, después en pueblos, naciones y estados autónomos. Puede observarse que, en primer lugar, se busca la defensa común para la subsistencia física, evitar el despojo de bienes acumulados y conseguir ventajas que individualmente no podrían alcanzarse o que unidos pueden obtener con menor esfuerzo. A medida que las agrupaciones son más numerosas, ven la conveniencia de disponer la producción en común, la división del trabajo, la construcción de obras útiles para la comunidad, la administración de la justicia y la coordinación de las actividades políticas y económicas, para lo que no se encuentra nada mejor que ir encargando esas funciones a ese organismo superior que ha venido a constituir el Estado en su forma actual.

En vano se alzan las razones y protestas de los individualistas, que pugnan por un Estado simplemente veedor o vigilante, contra la extensión cada vez mayor de las funciones a cargo de los Es-

tados modernos. Su acción no se limita ahora a la faz político-jurídica de mantener la unidad y la paz interna o externa, de organizar la justicia y armonizar los derechos individuales y colectivos y de asegurar el orden y la defensa nacional. El Estado, en su estructura actual, debe cumplir también fines sociales de bienestar general, de higiene, de cultura, de moral, de protección del trabajo y de asistencia social y funciones económicas encaminadas a fomentar el desarrollo del comercio y de las industrias, facilitar la circulación y los transportes, reglar las cuestiones monetarias y el crédito, estimular el ahorro y el trabajo útil, prever y evitar los perjuicios originados por desastres climáticos, por crisis de producción o de consumo, etc. En resumen, el Estado debe propender a la grandeza moral y material, al progreso intelectual y físico, al mayor bienestar colectivo, a la felicidad del pueblo compatible con las buenas costumbres y la dignidad humana.

Para llenar su cometido, el Estado dispone de instituciones provistas de suficiente autoridad para hacer cumplir sus decisiones. El conjunto de esas instituciones públicas es lo que se denomina "gobierno", el que -centralizado o compartido por varios gobiernos locales, unitario o federal, monárquico o republicano, dictatorial o democrático- necesita una ordenación apropiada para atender los fines que con su creación se persiguen y, en consecuencia, deben agregarse a las funciones del Estado, las de sus organismos de carácter administrativo.

Asimismo, el Estado puede asumir funciones que entran en la esfera de la actividad privada, cuando como propietario, industrial, comerciante, etc., explota bienes del dominio privado del Estado (tierras públicas, bosques, minas, etc.), nacionaliza determinadas industrias o servicios públicos (monopolio del tabaco, ferrocarriles, correos, etc.) o interviene en determinadas operaciones comerciales (compra de cosechas, venta de artículos de primera necesidad, etc.).

En general, puede decirse que al Estado sólo le incumbe realizar aquellas funciones que no podrían ser cumplidas ventajosamente por los individuos aislados o asociados particularmente, pero siempre que el beneficio alcance a la colectividad y no a unos pocos.

1) Gastos públicos: Para poder cumplir sus fines, el Estado debe efectuar gastos que crecen continuamente, a medida que se ensancha su esfera de acción política, económica y social. Esos gastos podrán ser indispensables, necesarios, útiles o superfluos, según se originen en necesidades ineludibles para su propia existencia (gastos de constitución, de administración, de defensa exterior, de seguridad interior, de justicia y de representaciones diplomáticas), en actividades primordiales o benéficas para el bienestar y progreso de la comunidad (gastos de servicios públicos, de instrucción y culto, de obras públicas, de fomento de la producción, de la industria y del comercio, de legislación social, de asistencia pública, de regulación monetaria, etc.), o en erogaciones inútiles, excesivas, dispendiosas o perjudiciales para la sociedad.

En las explotaciones de bienes del dominio privado y en las

prestaciones de servicios públicos divisibles, el Estado no persigue fines de lucro y debe incurrir, a veces, en gastos superiores a los ingresos cuando su propósito principal es estimular el desarrollo de la población, de la producción, de la cultura intelectual y moral del pueblo, etc., es decir la prosperidad general. Cuando en determinadas oportunidades obtiene algún excedente de las entradas sobre los gastos, como ocurre con ciertos monopolios del Estado, sólo procura apropiarse de los beneficios, en nombre de la colectividad, para cubrir con ellos sus demás necesidades sin recurrir a la requisición de contribuciones coercitivas.

Es lógico que, según sean las atribuciones que se reconozcan a los Estados, varían sus funciones y consecuentemente los gastos que se producen para atender los fines perseguidos.

La acción del Estado se ve directamente reflejada en sus erogaciones, pero su influencia en la vida nacional puede ser más amplia, por medio de leyes reglamentarias o reguladoras de la actividad social o económica, por la distribución de las contribuciones, por la mayor o menor equidad en sus actos, etc.

2) Recursos fiscales: El Estado desenvuelve su misión mediante el aprovechamiento o el consumo de servicios personales y de cosas de que dispone (dominio fiscal) u obtiene en forma voluntaria (donaciones), contractual (empleados públicos, regalías, uso del crédito, ventas de tierras públicas, locaciones de bienes y servicios del dominio privado) o coercitiva (prestaciones gratuitas, servicio militar, expropiaciones, empréstitos forzosos, emisión de papel moneda, contribuciones de mejoras, tasas de servicios públicos y de monopolios del Estado, impuestos de todas clases, multas, etc.).

Las prestaciones personales gratuitas -recurso principal en la antigüedad, que se basaba en el derecho de conquista y en la esclavitud de los vencidos- han pasado a tener una importancia secundaria, manteniéndose excepcionalmente para circunstancias especiales: funciones honoríficas, cargos electorales o de jurados, algunas atenciones no remuneradas de reparación de caminos vecinales, de estafetas postales, etc. El servicio militar obligatorio puede asimilarse a esas prestaciones, pues la provisión de alojamiento, comida, ropa y alguna pequeña retribución no tienen el verdadero carácter de compensación de servicios.

Las demás contribuciones voluntarias o en especie (armas, víveres, presentes al príncipe, etc.), han pasado a ser ordinariamente forzosas (poder coactivo del Estado) y en dinero, para atender el pago de los cuantiosos gastos públicos en sueldos, consumos, adquisiciones, inversiones, amortización de deudas, etc.

Los gastos del Estado determinan y limitan el monto de los ingresos que deben cubrirlos. Cuando en los períodos de depresión económica, el peso de las contribuciones se convierte en una causa más de perturbación, no compensada por los beneficios de la acción del Estado, se hace necesario reducir los egresos, procediendo legalmente para suprimir todos los gastos superfluos o inútiles, postergar o restringir los convenientes o necesarios y, en casos extremos,

hasta los indispensables. En todo caso, los resortes de la administración deben ser reajustados en la forma más eficaz posible para evitar las evasiones, el fraude y el despilfarro, tanto en la recaudación como en los gastos.

Así como hay gastos públicos ordinarios, periódicos, extraordinarios y excepcionales, los ingresos pueden clasificarse según su estabilidad y persistencia, es decir según su carácter más o menos transitorio. También se abarca con la denominación general de "gastos" muchas inversiones en obras públicas, en amortización de la deuda pública o en adquisición de bienes no consumibles de inmediato (ferrocarriles, planteles industriales, etc.) y con la de "ingresos" algunas enajenaciones de bienes patrimoniales, el producto de empréstitos -que es una manera de diferir ciertos gastos- y el curso forzoso del papel-moneda, recurso que merece tantas críticas y sin embargo inevitablemente usado en todo tiempo y lugar: antes, los soberanos reducían el tamaño de las monedas; ahora, los gobiernos emiten papel sin garantía metálica.

No es raro que se hable de cargas impositivas insoportables o se propicien arbitrios absurdos para cubrir los gastos, cuando en realidad se trata de gravámenes mal organizados que afectan excesivamente a determinadas fuentes de riqueza, mientras otras no han sido castigadas y gozan de privilegios injustos.

II - Teoría del Impuesto

Los ingresos provenientes del patrimonio del Estado van perdiendo la importancia que tenían antes. Las tierras públicas van enajenándose para facilitar la colonización u obtener recursos extraordinarios. La apropiación de bienes mostrencos o herencias vacantes es un recurso excepcional y de poca importancia.

En cambio, el patrimonio comercial e industrial aumenta a medida que el Estado toma a su cargo nuevos servicios públicos (explotación de tierras, bosques, minas, ferrocarriles, bancos, correos, obras sanitarias, alumbrado, telégrafos, teléfonos, etc.), pero sus entradas no cubren por lo general sus egresos, porque no se persiguen fines de lucro, sino de seguridad nacional, de fomento económico y de bienestar común. Los monopolios del Estado (tabacos, alcohol, petróleo, lotería, seguros, etc.) pueden dejar beneficios que se destinan a gastos o subvenciones prefijados o bien a engrosar las rentas fiscales en una suma que nunca llega a ser considerable.

En cuanto al uso del crédito, es admisible cuando sirve para cubrir erogaciones cuyos beneficios han de sentirse en el futuro (obras públicas permanentes, etc.) o cuando sobrevienen excepcionales momentos de apremio. El cobro anticipado de contribuciones de ejercicios futuros y la inflación monetaria no son recursos normales ni recomendables, sino confesiones ocultas de bancarrotas parciales.

Y así, del aporte voluntario y espontáneo para cubrir los gastos de la colectividad organizada, se ha llegado a la contribución obligatoria y forzosa en los Estados modernos. La transición, debi

da al aumento constante de las funciones a cargo del Estado y sus necesidades pecuniarias crecientes, tiene su expresión más clara en las distintas denominaciones que, a través del tiempo, han servido para designar a los recursos fiscales: donación ("donum"), pedido o ruego ("precarium" en latín, "bede" en alemán), ayuda o subsidio ("aide" en francés, "subsidy" en inglés), contribución, derecho, gabala, obligación ("duty" en inglés) y finalmente impuesto (imponer).

1) Concepto: "El impuesto es la cuota parte de la riqueza privada exigida por el Estado de las personas para hacer frente a las necesidades colectivas" (M.A. de Tezanos Pinto). Las características principales del impuesto son: 1º, que se recauda generalmente en forma periódica y proporcionada a la materia imponible (capital, renta, consumo, etc.); 2º, que su pago se hace con dinero y rara vez en especie; 3º, que es obligatorio y coactivamente exigible en virtud de la soberanía que detenta el Estado; 4º, que puede requerirse de las personas naturales o ideales, nacionales o extranjeras, domiciliadas en el país o que tienen en él bienes o rentas, y 5º, que su producto sirve para cubrir los gastos de servicios de utilidad general y de carácter indivisible.

Cuando el Estado realiza obras o gastos que benefician particularmente a personas determinadas, incurriría en exacciones injustas o crearía privilegios inmerecidos si esas erogaciones las cubriera totalmente con impuestos generales. Por eso, sólo es tolerable que la colectividad cargue la parte de esas inversiones que sea de beneficio común, debiendo requerirse a los que obtienen una ventaja individual e inmediata la compensación equitativa correspondiente. Es lo que sucede con las contribuciones de mejoras que se exigen o se recaudan por mutuo acuerdo, de los que ven valorizadas sus propiedades por importantes obras públicas (vías de comunicación, irrigación, etc.) y con las "tasas" en retribución de servicios divisibles, cuyo uso puede ser voluntario (transportes, correos, etc.) u obligatorio -aproximándose a las características del impuesto- como por ejemplo en los servicios municipales de higiene, limpieza y salubridad.

Podrá sostenerse que el Estado debe reclamar el pago de los impuestos con un criterio individualista, es decir como retribución de los servicios prestados, como prima por la seguridad o protección acordada a las personas y a los bienes o como un aporte o contribución a los gastos de producción del capital nacional. Podrá afirmarse que el Estado debe establecer los impuestos con un criterio social, teniendo en cuenta la capacidad contributiva de la población, el estímulo del desenvolvimiento económico, cultural y moral de la colectividad y hasta la distribución más equitativa de la riqueza. Pero, cualquiera sea el alcance que se le quiera dar en su aplicación, el impuesto debe proporcionar una recaudación suficiente para cubrir los gastos que origina el Estado con el cumplimiento de las funciones generales de que se haya hecho cargo.

2) Fundamento: El fundamento esencial del impuesto es la necesidad que tiene el Estado de disponer de recursos y la imposición se basa en el poder coercitivo y soberano de que está investido.

Políticamente se dice que el ciudadano o el habitante en general deben interesarse en vigilar la forma en que se recaudan e invierten los fondos públicos y que la mejor garantía en ese sentido está en que todos contribuyan en alguna forma por medio de impuestos directa o indirectamente pagados y en que exista la conciencia colectiva de cuál es el peso que soporta cada uno y cómo se logra con el Estado un beneficio común.

Jurídicamente se considera que el Estado es un mandatario y que como tal debe ser provisto de los medios necesarios para cumplir acabadamente el mandato recibido de la colectividad.

Por último, económicamente se da como fundamento del impuesto la existencia de un cuarto factor que interviene en la producción de riquezas, reconociéndole el derecho de recibir su correspondiente retribución. Así como se obtiene con la tierra, la renta; con el capital, el interés, y con el trabajo, el salario; el Estado percibe el impuesto porque, gracias a su protección y a las garantías que ofrece, es posible el goce de todos los derechos, el desarrollo de la producción, la facilidad de los cambios y de los transportes.

3) Fines: El fin primordial del impuesto es proporcionar recursos. Aun algunos partidarios del Estado intervencionista creen que éste debe ser el único fin de los impuestos, es decir el fin fiscal, pero otros admiten, con mayores o menores limitaciones, que la acción del Estado puede exteriorizarse benéficamente, según las funciones que se le reconozcan, tanto por medio de las reglamentaciones legales o de los gastos públicos, como por la regulación de los impuestos con fines morales o económicos.

El impuesto puede tener un fin moral cuando con su implantación se pretende restringir o suprimir ciertos actos considerados contrarios a la sana moral de la población. Así ocurre con los gravámenes elevados a los juegos de azar, a las bebidas alcohólicas, a los centros de diversiones nocturnas y, en ciertos casos, al lujo excesivo o a los célibes.

Con más frecuencia, el impuesto tiene también fines económicos, esto es cuando propende al desarrollo de la producción, favorece la implantación de nuevas industrias, facilita la extensión de los medios de comunicación, estimula el comercio exterior con determinados países o influye en la distribución de las riquezas. Los impuestos aduaneros, con sus tarifas diferenciales, proteccionistas o prohibitivas, son ejemplos claros de tal aspecto, y a ellos han recurrido muchos de los sostenedores del Estado abstencionista, a pesar de sus teorías restrictivas. Es difícil encontrar un impuesto que no ejerza cierta influencia en el campo de la economía social, aunque no haya sido éste el fin perseguido al establecerlo; pero otros gravámenes tienen, además de su fin fiscal, una evidente intención de regular, impulsar o combatir determinadas actividades económicas; verbigracia: Los impuestos a las ganancias excesivas, a los terrenos baldíos, a las grandes extensiones de campo inculto, al absentismo, etc.

A veces, el impuesto llega a tener fines políticos o sociales cuando ataca o favorece en especial a ciertos sectores del pueblo.

4) Repercusión: El objeto del impuesto o materia imponible es la riqueza cuya posesión, producción, transferencia o consumo determinan el pago del gravamen. Generalmente, el legislador procura que la fuente del impuesto sea la renta y excepcionalmente el capital, y para ello grave a esa fuente en sus manifestaciones más visibles, independientemente del sujeto que legalmente está obligado a pagar el impuesto al fisco.

Ese sujeto de derecho no es con frecuencia el que en realidad contribuye con su riqueza, pues en muchas oportunidades se resarce de ese pago transfiriendo la carga a otros que se convierten en sujetos de hecho del impuesto, cuando a su vez no pueden hacerlo recaer en otras personas.

Los fenómenos de dispersión de las cargas impositivas deben interesar al legislador, si desea conocer a conciencia cuáles serán las rentas o los contribuyentes que en definitiva soportarán el gravamen que se establezca. Sin embargo, no siempre es posible determinar quiénes contribuyen "de facto" cada uno de los impuestos existentes y menos aún prever sobre quiénes recaerán finalmente los nuevos gravámenes proyectados.

Hay impuestos que no pueden trasladarse y que inciden en la persona que los paga: sólo existe "percusión del impuesto" en el momento del pago. Otros pueden repercutirse pasándolos en todo o en parte a otras personas, produciéndose la "traslación del impuesto". Cuando el pago del impuesto por el sujeto de derecho o el de hecho se convierte en definitivo, esto es cuando no puede trasladarse a otra persona, se produce la "incidencia del impuesto". El gravamen puede recaer en una o varias personas, según las circunstancias que hayan influido en lo que se denomina la "difusión del impuesto", especie de distribución o repartición de los impuestos que asume comúnmente formas tan variadas y complejas que resulta poco menos que imposible, en la mayoría de los casos, preverla o determinarla con exactitud; la cuestión es sumamente peligrosa, pues el legislador puede ser inducido a implantar regímenes fiscales que, en la práctica, darían resultados distintos o contrarios a los que esperaba.

La "repercusión del impuesto" podrá ser imposible en algunos casos, pero en otros llega a límites indefinidos debido a factores numerosos y variables cuya influencia no ha podido aún justipreciar se, como ocurre con muchos otros fenómenos económicos íntimamente ligados que motivan arduas discusiones sin que se les haya encontrado explicaciones claras o concretas.

Los fisiócratas sostenían que todo impuesto termina por incidir en el producto neto de la tierra, única fuente de riqueza según ellos. La teoría llamada "pesimista" creía que cualquier clase de impuesto va a incidir en los consumidores. Otra teoría afirma que el vendedor no puede trasladar el impuesto porque aquél no puede elegir al comprador, mientras éste puede elegir al vendedor; sin embargo, la elección es indiferente cuando todos los vendedores están en igual situación con respecto al impuesto pagado. Otros opinan que en los impuestos viejos ya se ha restablecido el equilibrio en la difusión y que todo impuesto nuevo es malo, porque rompe ese equilibrio.

Tales teorías, basadas en principios no demostrados, son sim-
plistas o unilaterales, por lo que es preferible prescindir de ellas
para analizar los hechos y ver qué conclusiones, siquiera aproxima-
das, pueden extraerse de su observación.

Las consecuencias del aumento de impuestos existentes o de la
creación de otros nuevos, variarán en razón de circunstancias espe-
ciales y múltiples para cada caso. Los efectos no pueden ser igua-
les: cuando se grava la posesión, la producción, la circulación o
el consumo de las riquezas; con monopolios naturales o legales, con
industrias concentradas en pocas empresas o con actividades desarro-
lladas bajo la libre concurrencia; ya se limite la imposición a al-
gunas industrias, ganancias o ventas, o asuma un carácter general;
si los capitales gozan de gran movilidad o se encuentran prácticame-
nte inmovilizados; cuando los costos de producción son crecien-
tes, constantes o decrecientes; si los nuevos gravámenes resultan
livianos o pesados; según sea la demanda elástica o casi rígida;
cuando se gravan los bienes, los actos, las utilidades o las perso-
nas; si las nuevas contribuciones no alteran mayormente la situa-
ción relativa de la oferta con respecto a la demanda o colocan en
posiciones completamente distintas -ventajosas para unos y perjudi-
ciales para los otros- a propietarios e inquilinos, a acreedores y
deudores, a productores y consumidores, a patronos y obreros, etc.

En general, las relaciones económicas se basan en los valores
de uso y de cambio, vinculados íntimamente con el costo. Para el
contribuyente "de jure", el pago del impuesto es un gasto o aumento
de su costo de producción (sea propietario, industrial, comerciante
o trabajador) y procurará transferirlo o resarcirse de él, recargán-
dolo en el precio que exige por el uso de sus bienes territoriales
o mobiliarios, por los productos que elabora, por las mercaderías
que vende o por los servicios que presta; pero no siempre lo consi-
gue, porque la competencia, la demanda o la oferta pueden alterar
sus planes.

Si se trata de un monopolio natural o legal, podrá trasladar
a los consumidores un impuesto proporcional a la cantidad de merca-
derías o servicios producidos, siempre que no haya llegado al pre-
cio-límite que le represente el mayor beneficio neto. En caso con-
trario, sólo podrá transferirlo parcialmente aumentando los pre-
cios, con reducción de la cantidad vendida y de su propia ganancia.
Pero, si el gravamen fuera una suma fija o proporcional a las uti-
lidades líquidas, el monopolista se encontraría en la imposibilidad
de alterar los precios o la cantidad producida y tendría que sopor-
tar íntegramente la incidencia del impuesto, siempre que continúe
la explotación del negocio, lo que podría no convenirle si la ganancia
remanente fuera exigua ó tuviera pérdidas.

Cuando la concentración de la producción ha eliminado a las
empresas de costo más elevado y se llega a la coalición de las que
tienen dimensiones más económicas, vale decir a los sindicatos capi-
talistas (cartells, pools, consorcios o trusts), pueden presentarse
situaciones parecidas a las de los verdaderos monopolios, pero siem-
pre existe la amenaza potencial de nuevas empresas que podrían orga-
nizarse si la elevación de los precios les permitiera competir. La
principal ventaja para tales "sindicatos" está en que las empresas
coalescidas pueden reducir el costo de producción y de comercializa-

ción (propaganda, transportes, dirección, etc.). Se ha sostenido que un nuevo impuesto por unidad de venta no podría ser transferido a los consumidores, porque un aumento de precios estimularía a la competencia; sin embargo, no debe olvidarse que esos presuntos competidores tendrían que pagar también ese impuesto, siempre que grave al producto o mercadería y no a la empresa. Para que el nuevo gravamen incida en los industriales coaligados o privilegiados, deberá gravar directamente a las ganancias en forma proporcional o mejor aún progresiva y extenderse a todas las industrias con carácter general para que los capitales no se retiren, buscando inversiones más ventajosas.

En un mercado con libre competencia, la creación de un impuesto puede afectar a determinadas actividades económicas y entonces es fácil su traslación, porque los capitales se vuelcan a otras explotaciones menos gravadas, se reduce la producción y se elevan los precios de venta. Si los gravámenes se traducen en un mayor costo de la subsistencia, los consumidores que a la vez son asalariados exigirán un aumento de la remuneración que perciben por su trabajo, equivalente al nuevo impuesto cuya carga les resulte insostenible; el patrono verá que su ganancia se reduce y a su turno tratará de resarcirse con nuevos aumentos en el precio de las mercancías o servicios que vende y la repercusión sigue indefinidamente. Cuando el gravamen asume un carácter general, su repercusión es más difícil, porque los capitales deben permanecer en las mismas actividades, aunque los productores siempre procurarán aumentar los precios o reducir el costo de producción y los consumidores restringirán sus compras o buscarán sustitutos más baratos; los fenómenos de traslación se complican en tal forma que, con frecuencia, es imposible determinar la incidencia efectiva.

La movilidad de los capitales es grande en los valores muebles, menor en los industriales combinados con la actividad personal de los empresarios y más lenta en los valores inmobiliarios. A mayor movilidad, más fácil será la traslación del impuesto, por el retiro de capitales que buscan otras inversiones y la consiguiente reducción en la oferta de los que continúan en la misma explotación. Esa reducción también puede producirse a consecuencia de la desaparición de las empresas marginales que tenían costos más elevados y que tendrían que sufrir nuevos recargos por impuestos que no pueden trasladar a otros contribuyentes de hecho.

Es natural que las industrias con costos crecientes disminuyan la producción para aumentar los precios en la medida que se lo permita la libre competencia. Las de costos constantes tendrán que soportar en mayor proporción un gravamen directo a la producción, pues si reducen ésta podría ocurrir que sus beneficios fueran menores a pesar de haber elevado sus precios, mientras que las empresas con costos decrecientes podrán cubrir el impuesto o parte del mismo con una mayor producción a costo menor, aun cuando tengan que reducir sus precios en lugar de elevarlos, en la esperanza de que desaparezcan del mercado los competidores menos hábiles o colocados en posición menos ventajosa.

Mientras el peso del impuesto sea liviano, es posible que los contribuyentes no se preocupen, ni intenten trasladarlo, evitando alteraciones de precios, cuyas consecuencias no pueden prever. Dig

tinta es la situación cuando los gravámenes se vuelven una carga pesada, pues los esfuerzos para trasladarla serán cada vez mayores y las perturbaciones económicas pueden llevar a resultados desastrosos; los contribuyentes recurrirán a todo medio lícito o ilícito para eludir el pago o atenuar su incidencia, entablándose una verdadera lucha entre los contribuyentes y el fisco.

La elasticidad de la demanda influye también en la traslación de los impuestos, pues es más fácil transferirlos, elevando los precios, en los artículos de primera necesidad y aun en los de gran lujo, cuya demanda tiene una elasticidad mínima; en los de segunda categoría, de mera comodidad o de lujo medio, cuya demanda es más elástica, variable y hasta extingible, la posibilidad de traslación está en razón inversa a esa elasticidad.

Es evidente la imposibilidad de traslación en los impuestos sucesorios, en los gravámenes al patrimonio y en las capitaciones, pero no ocurre lo mismo con los impuestos indirectos, especialmente al consumo y a los cambios, cuya facilidad de transferencia varía según numerosas circunstancias particulares.

Un impuesto a la renta del suelo incide sobre el propietario de la tierra, porque no puede recargarlo en el precio de los productos, que está dado por el costo de producción de la última tierra puesta en cultivo, es decir la que no está alcanzada por ese gravamen, ya que la renta ricardiana proviene precisamente de la diferencia entre el costo de producción de las tierras más aptas y el de las de rendimiento mínimo. En cambio, si el impuesto grava a las tierras según su extensión o valor, la repercusión se produce por la inmediata elevación de todos los costos y puede llegar a producir un beneficio extra a los poseedores de las tierras que rindan más.

Un impuesto a los créditos o al interés de capitales mobiliarios recaerá generalmente sobre los deudores futuros, pero no podrá ser transferido por los acreedores actuales, salvo que ese recargo hubiera sido previsto y se hubiera estipulado su resarcimiento por parte del deudor. Para que no ocurriera la traslación e incidencia sobre los deudores futuros, tendría que tratarse de un impuesto general a todos los capitales en circulación que los afectara por igual, cualquiera fuese su ulterior inversión, o bien que el gravamen fuera el mismo para el capitalista por basarse en su situación personal, que no variaría aunque diera a su capital otro destino.

En los impuestos territoriales y mobiliarios, a las rentas permanentes del suelo, de títulos del Estado, de acciones y obligaciones de sociedades, de créditos hipotecarios o quirografarios anteriores, se ha sostenido que los propietarios o acreedores soportan, en el momento en que se establecen, los gravámenes nuevos, porque no pueden trasladarlos a los posibles compradores de esos bienes, debido a los fenómenos que se conocen con los nombres de "consolidación, capitalización o amortización". Se afirma que todo nuevo impuesto provoca indirectamente una desvalorización o confiscación parcial del capital afectado. En efecto, el resultado es el mismo si se creara un impuesto anual de 20 % a la renta de un capital, que si se exigiera una contribución única de 20 % de ese capital, puesto que, si \$ 100 producían una renta de \$ 5 sin el impues-

to, sólo rendirán \$ 4 después de establecido éste, es decir una renta igual a la que antes se obtenía con \$ 80, con lo que se habría tenido una "amortización" de \$ 20 del capital; si, en cambio, se gravara el capital con un impuesto periódico, tendría que ser del 1 % anual, para que se tuviera igual resultado, es decir una "capitalización" del impuesto, equivalente a \$ 20.

El fenómeno sólo es visible cuando no todos los capitales o rentas resultan gravados en la misma medida, independientemente de las diferencias que obedezcan a distintos grados de seguridad, productividad y durabilidad de los capitales, pues el que se desprende de un capital exento o menos gravado, para adquirir otro más afectado con impuestos, podrá tener en cuenta la diferencia que representan los impuestos "capitalizados", mientras que cuando se cambian valores igualmente gravados ese cálculo no existe, es inoficioso, ya que se produce una simple compensación. Pero, esa misma compensación parcial o total, que hace que la "amortización" no se produzca aparentemente, confirma que la "capitalización" del impuesto ha sido general, sin que nominalmente haya bajado el valor de los capitales cambiables.

Teóricamente, la situación del Estado sería indistinta si, en lugar de cobrar impuestos anuales que han de incidir en la renta de los contribuyentes "de jure" o "de facto", confiscara una parte de los capitales que, en manos del Estado, continuase produciendo los mismos dividendos que devengaba a los propietarios expropiados. En la práctica sería problemático conseguir ese resultado, siendo fáciles de imaginar los trastornos que podría provocar la brusca "expropiación" y los peligros que habría si los gobernantes dilapidaran las riquezas fácilmente adquiridas por el Estado, sin cuidarse de invertir las en fuentes permanentes de beneficios que suplieran a los impuestos anuales correspondientes.

Dentro de esa idea, algunas naciones han autorizado el rescate o la "consolidación" de contribuciones viejas a cuya desaparición se tendía, por haberse creado otras nuevas que gravaban a las mismas fuentes en otra forma; se trataba de liberar a los contribuyentes, mediante el pago de una suma "capitalizada" de aquellos impuestos, a semejanza de las exenciones de gravámenes que vendían los príncipes medievales. Es clásico el ejemplo de la "land-tax", cuyo rescate autorizó Pitt al establecerse el "income-tax" inglés; otros ejemplos hay en Italia, etc., aunque el éxito ha sido generalmente escaso.

En los impuestos a las construcciones, a los edificios o a los alquileres de casas para negocio o habitación, difícilmente habrá traslación a los locatarios cuando la situación de los propietarios se asemeje a la de los monopolios y los alquileres han llegado al punto de beneficio máximo. Pero, como es muy probable que la población siga aumentando, es de suponer que no se hagan nuevas construcciones mientras los propietarios no tengan el aliciente de que, deducidos todos los gastos de inversión y los impuestos que afectan a la propiedad, les quedará un beneficio neto igual o superior al que obtendrían en otras actividades; entretanto, los alquileres habrán seguido en aumento y la traslación del impuesto se habrá producido lentamente hasta el límite en que el gravamen supere al normal en otras inversiones. El decrecimiento o el desplazamiento de la

población (restricción de comodidades) son también vallas que se oponen a la transferencia total de los nuevos gravámenes, en unos casos, y aumentan la demanda de casas más pequeñas, en otros.

En los impuestos aduaneros o indirectos a los cambios y al consumo, la incidencia es casi inmediata sobre los compradores o consumidores, porque se produce una elevación simultánea de los precios de las mercaderías que resultan afectadas con los nuevos gravámenes. No obstante, cuando los consumidores pueden recurrir a suculdaneos o a la abstención, los vendedores se ven obligados a cargar con parte de esos tributos. A veces los gravámenes tienen fines prohibitivos o proteccionistas y, aun cuando su recaudación sea prácticamente nula, el peso de esas cargas fiscales se hace sentir en los consumidores, estimulando o permitiendo la implantación o la supervivencia de industrias nacionales que trabajen a más alto costo que las extranjeras.

Fiscalmente se ha sostenido que los impuestos aduaneros a la importación se justifican como una compensación de los impuestos nacionales que no abonaron los productores, industriales o comerciantes del exterior, esto es todos aquellos gravámenes que directa o indirectamente han soportado las mismas mercancías del país. En la práctica nunca se ha pretendido llegar a tal aproximación, que, como se ha visto, escapa a toda posibilidad de cálculo, por las complicadas consecuencias de la repercusión.

Quando los impuestos gravan las ganancias de determinadas ramas del comercio o de la industria, su traslación es posible como resultante de las ventajas diferenciales que tienen los negocios menos gravados, a los que acudiría el ahorro libre. Pero, si el gravamen se aplica directamente a las personas, como ocurre con un impuesto general a las rentas, será muy difícil la transferencia, por que el impuesto sigue a los capitales de cada contribuyente, con la misma intensidad, cualquiera sea su colocación. En las rentas del trabajo, influye también la competencia que se hacen las personas que se dedican a iguales menesteres y la repercusión sólo puede producirse en las clases inferiores, cuando el impuesto absorbe más de lo indispensable para la subsistencia del trabajador y su familia.

En general, puede afirmarse que no habrá traslación cuando los nuevos impuestos sean leves o no alteren la situación relativa de los contribuyentes de derecho y de hecho, esto es que se mantenga una relación equivalente entre la oferta y la demanda de capitales, productos o servicios.

Con respecto a la reducción, sustitución o supresión de anteriores gravámenes, lógicamente los fenómenos de repercusión seguirán una trayectoria inversa.

Todas esas circunstancias deberán ser medidas por el legislador, con la mayor aproximación posible. Además, no deberá olvidar que algunos impuestos no llegan a recaudarse, debido a evasiones legales o ilícitas, mientras que otros gravámenes prohibitivos o proteccionistas, establecidos sin propósitos fiscales, pueden pesar en idéntica forma que si fueran cobrados, con la diferencia de que no engrosan las arcas del fisco, sino las de los industriales o productores favorecidos, en cuyo caso es de meditar sobre si el sacrifi-

cio reclamado a los consumidores está justificado por el estímulo y desarrollo de industrias o producciones que interesan a la economía nacional.

5) Repartición: Se llama "repartición del impuesto" la designación, por parte del legislador, de las personas o las cosas que han de contribuir y la proporción en que han de hacerlo para cubrir los egresos del Estado. La repercusión o difusión del impuesto, motivada principalmente por factores económicos, traerá como consecuencia que aquella repartición se transforme finalmente en una "distribución" distinta, que podrá haber sido prevista o no, a través de las múltiples complicaciones antes analizadas.

Siempre se ha pretendido que la incidencia del impuesto fuera equitativa y justa, buscando en la repartición reglas que permitieran alcanzar esos fines. Así han surgido diversas teorías, tales como las que buscan una equivalencia entre los servicios prestados por el Estado y su retribución por parte de los contribuyentes, las que se basan en la capacidad contributiva o en la igualdad de sacrificio de los llamados a soportar las cargas impositivas, las que quieren utilizar el impuesto como medio para atenuar las desigualdades económicas o regular la distribución de las riquezas, etc.

Si bien ninguna teoría ha podido salvar las dificultades que, en varios aspectos, presenta su aplicación en la práctica, cada una ha tenido o tiene sus partidarios entusiastas que empeñosamente persiguen la posibilidad de realizar sus postulados.

Mayor coincidencia de opiniones se ha conseguido cuando se trata de fijar los principios fundamentales a que debe sujetarse el impuesto, para que su recaudación sea fácil y sin excepciones injustas.

6) Principios básicos: Es unánime el reconocimiento de que el impuesto debe ser general y uniforme en su aplicación.

La generalidad significa que todo habitante, nacional o extranjero, debe contribuir sin distinción de razas o castas. La exención general a las rentas mínimas en los impuestos personales directos, no desvirtúa aquella generalidad, mientras subsisten numerosos gravámenes indirectos al consumo, cuya difusión alcanza, en mayor o menor grado, a las clases inferiores. Hasta los menesterosos e indigentes, que no pueden ser considerados contribuyentes por que nada tienen, sentirán el peso tributario en la restricción de la caridad de que viven.

La uniformidad, principio jurídico basado en la igualdad civil, exige que el impuesto sea igual para todos los contribuyentes que se encuentren en circunstancias análogas, sea por los beneficios recibidos del Estado, por la seguridad que les proporciona, por el sacrificio que representa el pago del gravamen, o según su riqueza, renta, actividad económica o situación personal. La expresada igualdad se interpreta de diversas maneras, según el punto de

vista de los distintos autores que, defendiendo determinadas teorías, llegan a las conclusiones más dispares.

Son clásicas las cuatro reglas de Adam Smith, relativas a la repartición y recaudación de los impuestos: 1ª, de justicia; 2ª, de certeza; 3ª, de comodidad, y 4ª, de economía. A ellas pueden agregarse las de: suficiencia, productividad, elasticidad, estabilidad, etc. También se deberán prever los efectos perjudiciales o contra-productores de la doble imposición o del peso excesivo de las cargas fiscales.

La regla de justicia comprende los principios de generalidad y uniformidad antes mencionados y se basa en que todos deben contribuir en el mayor grado posible y en proporción a la renta de que gozan bajo la protección del Estado, en cuya existencia tienen especial interés.

La regla de certeza pretende que el impuesto sea claramente determinable y de fácil conocimiento, en cuanto a la suma a pagar, modo y tiempo de pago, etc., evitando arbitrariedades que pueden producirse por falta de claridad o precisión en las disposiciones legales, o por falta de sencillez o exactitud en las delimitaciones de la materia imponible, que permiten interpretaciones variables o injustas.

La regla de comodidad se refiere a la facilidad y a la oportunidad que permiten al contribuyente afrontar el pago del impuesto con la menor molestia posible y en el momento en que le resulte menos gravoso o perjudicial. Se tiende a evitar formalidades inútiles, requisitorias abusivas o fiscalizaciones complicadas y a facilitar el pago eligiendo el lugar, la forma y el plazo que sea más cómodo, sin causar perturbaciones graves para la recaudación o para el contribuyente.

La regla de economía procura que la recaudación sea barata, tratando de que los gastos necesarios para obtener el ingreso del impuesto y el tiempo que ha de quedar el dinero en manos de los agentes del fisco, se reduzcan a un *mínimum*. En la actualidad, las regalías, subastas, arrendamientos o concesiones de impuestos, cuya recaudación se adjudicaba a empresas privadas, han desaparecido casi totalmente, porque la diferencia era grande entre lo que contribuía la población y lo que ingresaba a las arcas fiscales, debido a las grandes ganancias que obtenían para sí los recaudadores, que además no se detenían ante los mayores abusos y arbitrariedades para aumentar sus beneficios.

Puede afirmarse que todas las demás reglas están implícitamente comprendidas dentro de las formuladas por Adam Smith, pero es conveniente no pasar por alto algunas que enuncian requisitos idealmente esenciales para un buen sistema impositivo.

La suficiencia significa que no debe olvidarse que el impuesto tiene, ante todo, un fin fiscal. Ha de cubrir las necesidades financieras del Estado, proporcionar recursos suficientes, pero no excesivos. La repartición debé ser amplia, pues cuanto más extendida, menos intensa y onerosa será para cada contribuyente y más fácilmente cumplirá aquel fin primordial.

La productividad es una condición fundamental porque, a los fines fiscales, de nada sirve un impuesto que sólo permite una escasa recaudación o que es absorbido por cuentiosos gastos de percepción. Es preferible un sistema de impuestos generales bien organizados y de importante rendimiento, a una multiplicidad de pequeños, molestos y complejos gravámenes que resulten fastidiosos e impopulares, exijan una complicada administración burocrática y dejen un remanente exiguuo.

La elasticidad del impuesto permite cubrir las erogaciones previstas y aumentar eventualmente la recaudación para atender nuevas exigencias financieras o evitar cualquier déficit motivado por el menor rendimiento de otras contribuciones menos elásticas. Los impuestos indirectos producen menos en los períodos de depresión o cuando son aumentados exageradamente, pero son de fácil percepción y de gran productividad. En cambio, los impuestos directos o personales son de recolección más complicada, pero pueden soportar aumentos extraordinarios e importantes sin provocar mayores perturbaciones.

La estabilidad, es decir la seguridad de que, dentro de un lapso más o menos largo, no se han de producir modificaciones o reformas fiscales de importancia, es una garantía que todo contribuyente busca en las disposiciones legales o constitucionales y en la seriedad y perdurabilidad de las instituciones y de las autoridades del Estado. Las creaciones, supresiones, aumentos o reducciones de impuestos no deben ser frecuentes ni sorpresivas, sino oportunas, moderadas, graduales y previsibles, para no sembrar la intranquilidad y la incertidumbre que coartan el normal desenvolvimiento de las actividades económicas y sociales. Mal podrá establecerse, verbigracia, una nueva industria, si no se sabe por cuánto tiempo se mantendrán los derechos aduaneros protectores o se verá libre de nuevos impuestos a su producción.

Siempre será preferible la reducción o supresión de aquellos gravámenes que dificultan la producción, deprimen el espíritu de iniciativa, desalientan al trabajo o restringen los consumos útiles. Difícilmente conseguirá beneficiarse el fisco con impuestos antieconómicos y perniciosos para el nivel de vida y el bienestar de la población. El ejemplo del gravamen inglés a las ventanas -citado por J.B.Say- demostraba con elocuencia que a nadie benefició su implantación: el propietario optó por clausurar las no impresionables; el inquilino debió renunciar a la luz y a la salud, y el gobierno no consiguió aumento alguno en sus ingresos.

Cierto es que todo impuesto disminuye la capacidad de ahorro y sustrae riquezas que podrían emplearse productivamente, pero tal efecto puede ser compensado ventajosamente con las inversiones en obras y servicios públicos de beneficio general, todo lo cual se vincula no solamente con la economía en la recaudación, sino también con la prudencia y rectitud de una administración ordenada y vigilante de los intereses superiores de la colectividad.

Debe evitarse una desproporcionada imposición que recaiga pesadamente sobre ciertas actividades, mientras otras escapan al gravamen. Asimismo puede tener consecuencias lamentables la doble o triple carga fiscal que se produce cuando diversos impuestos naciona-

les, provinciales o municipales gravan la misma materia imponible.

Con respecto al exceso en el grado de la presión tributaria, debe recordarse que, a su perniciosa obstrucción al desenvolvimiento económico, puede agregarse su rigidez y falta de elasticidad en las situaciones financieras apremiantes.

En cuanto al contacto entre los contribuyentes y los agentes del fisco debe ser el menos frecuente posible y las valuaciones de éstos deben ser fácilmente verificables, para evitar cuestiones engorrosas o concomitancias y corrupciones contrarias al interés fiscal.

III - Clasificación de los impuestos

Por su forma de pago, los impuestos pueden ser en especie, en metálico o en papel moneda; por su duración, podrán considerarse o dinarios, extraordinarios o transitorios.

Referidos a la persona o cosa que se presume gravada, teniendo en cuenta los fenómenos de la traslación, los impuestos se califican de indirectos o directos. Son indirectos cuando gravan actos, transferencias, consumos, manifestaciones o exteriorizaciones de la riqueza o de la renta traducidas en hechos que hacen suponer cierta capacidad u oportunidad para abonar contribuciones al Estado, sin que éste tenga necesidad de localizar al contribuyente efectivo que ha de soportar la carga. Son directos aquellos impuestos que, por lo general, afectan nominativamente a determinadas personas, bienes o rentas, atenta la persistencia en el contribuyente, de su vitalidad, propiedad o actividad productoras de beneficios o comodidades que permiten a su poseedor afrontar directamente el pago de esos gravámenes.

Los impuestos directos pueden ser reales o personales. Son reales cuando gravan a los bienes o cosas como fuente de renta o de riqueza con prescindencia de la condición personal del propietario. Son personales cuando están relacionados directamente con el que los paga, reconociendo su condición de ciudadano o de extranjero; su edad, estado civil, salud, familia a su cargo y nivel de vida; sus deudas, sus gastos y la importancia de su patrimonio o renta.

Algunos impuestos son de difícil clasificación, porque participan de las características de los gravámenes directos y de los indirectos. Ello ocurre con los impuestos sucesorios que se perciben en el acto de la transmisión gratuita de bienes, por lo que serían indirectos, pero no sólo gravan objetivamente a los bienes -en cuyo caso podrían ser impuestos reales- sino también subjetivamente a los herederos según su relación de parentesco, el monto de la herencia y las condiciones individuales del beneficiario, con lo que se asemejan a los gravámenes personales directos.

1) Impuesto único o impuestos múltiples: Casi todas las teorías parecen referirse a un impuesto único que incidiría sobre la fortuna o la renta de los contribuyentes, pero para lograr ese fin es prácticamente impo-

sible que un solo gravamen general pueda alcanzar a todas las múltiples y complejas manifestaciones de la riqueza.

Para lograr la simplificación en la recaudación y la consiguiente reducción de los gastos de percepción, como asimismo la eliminación de las superposiciones y pulverizaciones de los impuestos múltiples, han sido propuestas las soluciones más contradictorias y hasta absurdas. Se ha sostenido que únicamente debían existir los impuestos aduaneros o los gravámenes indirectos, los impuestos de sellos o los que se basan en el gasto (consumo), los impuestos a la tierra o a los edificios, o los gravámenes debidamente diferenciados al capital o a las rentas.

Los impuestos indirectos tienden a gravar sin excepciones a todos los habitantes -ricos o pobres- y además tienen la ventaja de ser muy productivos.

Los gravámenes territoriales recaen sobre una de las riquezas más sólidas y perdurables, cuya apropiación legítima se discute -como lo hizo Henry George- o cuya capacidad natural de producir beneficios es ostensible -como lo sostenían los fisiócratas que veían en la tierra la única fuente productora de riquezas.

El impuesto único georgista, al condenar la apropiación privada del suelo que fué creado para todos por la naturaleza, por Dios, y no por el trabajo del hombre, se propone gravar la renta total de la tierra libre de mejoras, con lo que se aproxima a la teoría de Stuart Mill, que propició el impuesto al mayor valor debido al esfuerzo de la comunidad y no a la acción del propietario del suelo.

Los gravámenes al capital pueden fomentar la actividad productora, pero dejarían sin gravar a cuantiosos beneficios que sólo reconocen como fuente el trabajo. En cambio, los impuestos a la renta no alcanzarían a los capitales ociosos.

En cuanto a los gravámenes a los edificios, a los alquileres pagados o al valor locativo y al gasto en general recaerían desproporcionadamente sobre los dispendiosos, sobre los que tienen familias numerosas, etc., y favorecerían a los avaros.

En distintas oportunidades se ha pretendido hacer aplicaciones parciales de las teorías del impuesto único -especialmente en Baden (Alemania), Canadá y Oceanía-, pero su rechazo fué completo y debieron abandonarse esas ideas al demostrarse la insuficiencia de los recursos obtenidos y la necesidad de volver a los impuestos múltiples.

La simple, fácil y barata recaudación, ventaja indiscutible de los impuestos territoriales y de sellos, no compensa los inconvenientes que presentan su falta de elasticidad y su productividad limitada. Cualquier impuesto ve reducido su rendimiento cuando perturbaciones locales o generales reducen su fuente: sequías, crisis, guerras, etc., y el Estado no puede estar supeditado a esa eventualidad.

En consecuencia, puede afirmarse que el ideal del impuesto único es impracticable y que los gastos del Estado, cada vez mayo-

res, necesitan ser cubiertos con recursos diversos, esto es con impuestos que puedan alcanzar, en sus distintas manifestaciones y formas, a las fuentes productoras o indicadores de riquezas que están obligadas a contribuir al sostenimiento de aquéi.

Ello no significa que los impuestos deban multiplicarse y llegar a gravar por varios conductos a la misma materia imponible, sino que deben formar un conjunto que se complemente con armonía y equidad, haciendo cómoda, elástica y menos pesada la percepción de las contribuciones.

IV - Proporcionalidad y Progresividad de los impuestos

En la determinación de las cuotas o tarifas impositivas, han primado dos criterios que contaron o siguen contando con numerosos partidarios. Unos buscan la unidad en la forma, para evitar arbitrariedades o tendencias confiscatorias; otros procuran encontrar una repartición más equitativa de las cargas fiscales, recargando los gravámenes a las clases más ricas o poderosas y desgravando a las clases inferiores que también tienen derecho a vivir decorosamente.

Tales criterios son los de la proporcionalidad y de la progresividad de los impuestos. Un tercer criterio, poco defendido, pero que muchas veces resulta como consecuencia de la mala aplicación de impuestos aparentemente proporcionales o progresivos (por su forma) es el de la regresividad que -directa o indirectamente- suele castigar con más intensidad a los contribuyentes con menor fortuna o renta.

1) Concepto: Un impuesto es proporcional, por su forma, cuando la relación con la materia gravada se mantiene invariable con respecto al monto de ésta, ya sea en cuanto a su cantidad o a su valor. Por ejemplo: un gravamen de cuatro centavos por cada litro de vino producido, importado o vendido; un impuesto de 10 % sobre los réditos de valores mobiliarios, etc.

Un impuesto, o el conjunto de varios gravámenes, será realmente proporcional a la riqueza, o mejor aún a la renta de los contribuyentes, cuando los grave uniformemente, de manera que todos sopor ten en la misma proporción aritmética el peso de las contribuciones, teniendo en cuenta los fenómenos de la traslación y de la incidencia de éstas; es decir: cuando en definitiva la relación entre el monto de los impuestos y la fortuna o la renta de los contribuyentes es igual para ricos o pobres. Por lo tanto, si el que tiene 100 contribuye con 20, el que posee 10.000 debe entregar 2.000, etc.

Se dice que un impuesto es progresivo, por su forma, cuando sus cuotas o tarifas siguen en su conjunto una escala ascendente más que proporcional a mayor monto de materia imponible, vale decir que el tipo del impuesto crece a medida que aumenta la base tomada para el cálculo, ya sea la renta, el capital o las condiciones personales del contribuyente. La progresividad puede ser aparente, pero no real, cuando la tarifa crece con relación a índices o cosas que

no son una expresión exacta de la posición económica o social del contribuyente, como puede suceder en los gravámenes a los alquileres, al número de siervientes, caballos o vehículos, etc.

En realidad, cuando se trata del sistema general de impuestos y aun cuando se llegara a la implantación de un impuesto único, no podría aplicarse estrictamente ninguno de los dos métodos expuestos. No es posible gravar en igual proporción a las rentas o fortunas mínimas, ni a los artículos de primera necesidad, que a las grandes fortunas o rentas, o a los artículos de lujo. Tampoco podría conseguirse una progresión sin límites, pues tendría que detenerse a cierta altura para no convertirse en confiscatoria; en la práctica, se incrementa el tipo del impuesto por escalones o clases, siendo dentro de ellos proporcional y, en algunos casos, regresivo con respecto al valor total gravado.

2) Terminología: Puede decirse que la progresión ilimitada no tiene defensores. Por eso se han ideado diversas variantes para que la progresividad no ofreciera dificultades insalvables en su aplicación.

Algunos autores solamente admiten la desgravación de las rentas mínimas y siguen sosteniendo la proporcionalidad del impuesto sobre el excedente. Cuando la deducción de la renta mínima que se considera indispensable para la subsistencia del contribuyente y su familia se admite en todos los casos, el impuesto proporcional fijo se convierte en levemente progresivo, pues nunca llega a gravar la totalidad de la renta. Con dicha exención se trata de mejorar el bienestar y las condiciones de vida de las clases menos afortunadas, se facilita el ahorro y se evita una percepción difícil y costosa; es también un reconocimiento de que el principio de la proporcionalidad no puede ser de aplicación absoluta y deja abierta la puerta a la arbitrariedad en la fijación del mínimum necesario para la existencia, que para algunos debe ser mayor en las clases superiores, porque debería comprender los gastos compatibles con su posición social.

F. Flora, al defender la exención de las rentas mínimas, sostenía que los impuestos que dejan de percibirse por esa causa, no deben recaer por igual sobre las clases media y superior; la clase media es la más activa, intelectual y progresista, coopera directa y eficazmente en el progreso de la nación y merece ser protegida y estimulada en su desenvolvimiento, por lo que terminaba proponiendo que se echase la mayor carga sobre las clases superiores, con un impuesto progresivo. Lo difícil es fijar la tarifa de ese impuesto.

J.B. Say propuso que se gravaran los excedentes de rentas, pero lo mismo se llegaría a la expropiación que quería evitar; si la progresión no se detiene en cierto límite, se confiscarían por lo menos los aumentos superiores de renta y cualquier excedente después de un máximum iría a poder del Estado.

J. Garnier también sostuvo que el gravamen debía aplicarse con moderación y dentro de límites racionales, sobre los incrementos de renta; llamó "progresional" a esa forma de impuesto.

El impuesto "progresivo limitado" es el que generalmente se utiliza en la práctica y sus límites suelen fijarse por disposiciones constitucionales o legales. Comienza con una cuota pequeña para las fortunas o rentas menores (excluyendo las mínimas exentas) y sigue en aumento hasta una cuota máxima, para convertirse luego en proporcional para las rentas o capitales mayores.

Cuando el límite superior establecido es bajo, es decir cuando la progresión es moderada, gran parte de la materia imponible sólo está sujeta a un gravamen proporcional y se ha dado en denominar a esa forma "impuesto degresivo" (Roscher). Con más precisión podría decirse que hay "degresión" cuando la mayoría de los contribuyentes o de la materia gravada pagan la cuota máxima proporcional y se acuerdan desgravaciones tanto mayores cuanto más pequeñas son las rentas inferiores al expresado límite (P.Leroy-Beaulieu).

La diferencia entre el impuesto "progresional limitado" y el "degresivo" está más bien en el punto de vista que se elija, según se mire de abajo hacia arriba o a la inversa (Acharid). Sin embargo, puede afirmarse que el factor dominante en la degresión es la proporcionalidad, mientras que en el "progresivo moderado" predomina la progresividad cuando las cuotas mayores sólo son pagadas por los menos, esto es por los más afortunados (Saligman). El móvil parece ser distinto, pues el impuesto progresivo trata de sobrecargar a los más ricos, en tanto que el degresivo únicamente procura desgravar a las pequeñas fortunas (E.Allix).

C.Frantz entendía que el impuesto es "temperado" cuando la progresión decrece en intensidad a medida que se eleva la cantidad de materia imponible.

Neumann hacía notar que el impuesto es verdaderamente progresivo, sea limitado o no, cuando la cuota es relativamente más elevada cuanto mayor es la fortuna o renta total del contribuyente y que es impropio hablar de progresividad cuando la tarifa crece con respecto a otras materias imponibles (alquileres, ventanas, caballos, sirvientes, consumos, etc.) sin llegar al resultado anterior, puesto que a veces podría tratarse de gravámenes en realidad regresivos.

Otros autores opinan que proporción y progresión son términos sinónimos, o llaman proporción geométrica o algebraica y también proporción progresiva o progresión proporcional a la "progresividad impositiva". Hay confusión en esas apreciaciones porque no especifican a qué aspectos se refieren: Si se trata de la relación constante o variable entre la cuota del gravamen y la materia gravada, tendrían que reconocer que el impuesto denominado "proporcional" es efectivamente una proporción geométrica (por ejemplo: 5:100:20:400) mientras que el llamado "progresivo" es una serie de razones ascendentes (v.gr.: 1/100; 3/200; 6/300). Con respecto a la tarifa o tipo del impuesto, en el "proporcional" es único, en el "progresivo" sigue una progresión creciente y en el "regresivo" una progresión decreciente.

El impuesto progresivo se conoce también con las denominaciones de "más que proporcional", "graduado" o "gradual", aunque la graduación se refiere más especialmente a aquellos gravámenes que

se aplican "por grados" o categorías de materia gravada.

3) Representación gráfica: La utilidad de los cuadros gráficos ha sido admitida hasta por los contrarios a las escuelas matemáticas, siempre que se usen para explicar o ilustrar hechos o doctrinas, sin deducir de ellos teorías que pueden estar distantes de la realidad.

A pesar de ello, existe una general prevención contra su uso exclusivo, porque se prefiere consignar las cifras exactas originales, que son de más fácil comprensión y evitan comparaciones que no podrían hacerse lógicamente, tratándose de fenómenos distintos por razones de época, lugar, dimensión, base o escala.

A un estudioso ejercitado le será fácil, con una rápida ojeada, interpretar el significado de un gráfico bien confeccionado, pero la generalidad de las gentes se dejará impresionar más por una bonita presentación que por el fenómeno expuesto gráficamente.

Con frecuencia es dable encontrar gráficos que -adoleciendo de errores técnicos o científicos- desfiguran, adulteran o disimulan la realidad que pretenden representar.

Para el análisis objetivo de cualquier cuadro gráfico, es necesario compenetrarse previamente del criterio seguido en su confección y toda deducción que del mismo se extraiga debe ser confrontada con la lógica de los hechos reflejados.

La totalidad de la materia imponible puede estar representada por la superficie de un cuadrado de base "x" (Fig. N.º 1) y entonces

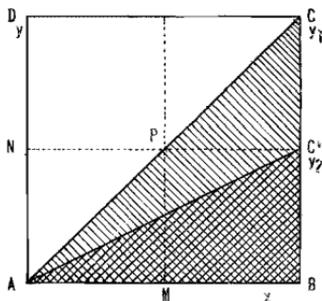


Fig. N.º 1

es posible afirmar que -gráficamente- un impuesto proporcional está dado por un segmento de recta que partiendo del vértice A llega a un punto cualquiera del lado opuesto BC, variando su inclinación con respecto a la base del cuadrado según sea mayor o menor la cuota de aquel impuesto. Por ejemplo: La diagonal AC representa un gravamen del 50 %, en tanto que AC' solamente traduce uno del 25 %; el monto del impuesto está representado en el primer caso por el área del triángulo ABC y en el segundo por la del triángulo ABC'. Fácilmente puede observarse que, para cualquier monto de materia gravada, la relación es constante, v.g.r.: si únicamente se toma en consideración el cuadrado AMPN. Llamando "y" a la altura del triángulo determinado (ABC o ABC') se tienen las fórmulas de $y_1 = x$, o $y_2 = \frac{1}{2} x$, para las rectas AC y AC' respectivamente, de donde el monto del impuesto es $Y_1 = \frac{1}{2} x^2$, o bien $Y_2 = 1/4 x^2$, según el caso. En general, llamando "c" a la cuota unitaria del impuesto proporcional, será: $y = 2 c x$; $Y = c x^2$, siempre que el gravamen no exceda del 50 %.

Dichas fórmulas son válidas también cuando el impuesto proporcional es mayor del 50 %, pero para su representación gráfica debe seguirse un proceso más complicado, cuya explicación es obvio exponer.

Si se representa igualmente con un cuadrado de base "x", el total de la materia imponible, aun cuando una parte de ésta no se someta al gravamen por admitirse una deducción igual para todos los contribuyentes o valores de aquella materia, llámese mínimo de existencia o monto exento, debe eliminarse en el gráfico (Fig. N° 2)

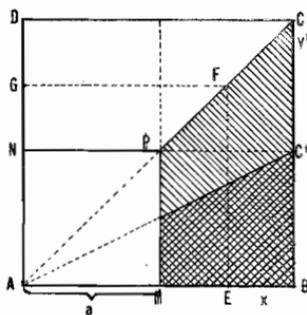


Fig. N° 2

lucirá a: $I = c(m - m_0)$.

Con respecto a cada contribuyente o a la cantidad de materia imponible, el impuesto proporcional sobre el excedente de las deducciones permitidas o montos exentos, se convierte en suavemente progresivo con relación al total de materia gravable (gravada y no gravada). Efectivamente, puede apreciarse que -en el gráfico (Fig. N° 2)- el gravamen es nulo para un monto de materia a^2 , o lo que es lo mismo cuando: $x \leq a$, y que la proporción de impuesto aumenta a medida que crece el valor de "x". Así, para una cuota del 50 % sobre el exceso, el gravamen representa solamente un 27,5 % del total de materia gravable cuando ésta es igual al cuadrado AEPG y un 37,5 % si alcanza al máximo ABCD.

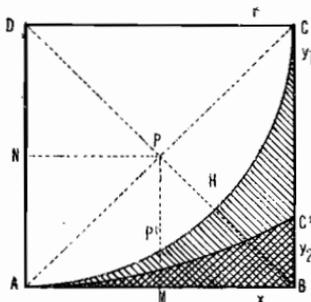


Fig. N° 3

el correspondiente impuesto que el fisco deja de recaudar, representado -por ejemplo- por la superficie del triángulo AMP cuando el tipo proporcional sobre el excedente no exento sea del 50 %, suponiendo que la parte no gravada fuera: a^2 . La fórmula que daría el total del impuesto para cualquier valor de "x" comprendido entre los puntos M y B, sería:

$$\int_a^x dy = c(x^2 - a^2). \text{ Si se llama}$$

"I" al monto del impuesto, "m" al total de materia imponible y "m₀" a la parte de ésta exenta o no gravada, la fórmula general se re

Siempre en el mismo supuesto de que la materia imponible se represente por un cuadrado, se llega a la conclusión de que la intensidad de un impuesto continuamente progresivo ha de reflejarse en líneas curvas que encierran una superficie relativa mayor a medida que crezca la materia gravada. En la figura N° 3, puede verse que la parte que absorbe el gravamen "Y" (triángulo curvilíneo ABGH) es proporcionalmente mayor relacionada con el área del cuadrado ABCD, que la sección AMP' con respecto a AMPN. El triángulo AC'CH representa el

incremento de la parte correspondiente a ese impuesto continuamente progresivo hasta un máximo de materia imponible igual a la superficie del cuadrado ABCD. En cuanto a la curva AC', presenta a su vez las mismas particularidades, con intensidad menor.

Si se denomina "r" (constante) a la altura del cuadrado ABCD, en los ejemplos expuestos (Fig. N.º 3), la fórmula de la curva AHC será: $y_1 = r - \sqrt{r^2 - x^2}$, y la de la curva AC': $y_2 = 2r - \sqrt{4r^2 - x^2}$.

En ambos casos debe tomarse únicamente la raíz positiva, con lo que el total del impuesto para cualquier valor de "x" (se entiende que no sobrepase de $AB = r$) estaría dado respectivamente por:

$$Y_1 = \int_0^x r \, dx - \int_0^x r \left(1 - \frac{x^2}{r^2}\right)^{\frac{1}{2}} dx = r \left(x - \frac{r \operatorname{arc. sen.} \frac{x}{r} + x \sqrt{1 - \frac{x^2}{r^2}}}{2} \right)$$

$$Y_2 = 2r \left(x - r \operatorname{arc. sen.} \frac{x}{2r} - \frac{x}{2} \sqrt{1 - \frac{x^2}{4r^2}} \right). \text{ En el primer caso, el}$$

gravamen iría desde 0 hasta $\left(1 - \frac{\pi}{4}\right)$ por uno, lo que equivale aproximadamente a 21,46 %; en el segundo -menos oneroso- llegaría hasta una cuota máxima de aprox. 8,68 % = $\left(2 - \frac{\pi}{3} - \frac{\sqrt{3}}{2}\right)$ por unidad de materia gravable.

Las curvas progresivas pueden adoptar las formas más variadas, según sea su intensidad creciente o decreciente en los distintos tramos, y siempre podrían representarse de la manera esbozada.

El sistema de representación reseñado tiene la ventaja de su sencillez y de su fácil comprensión, pero no permite apreciar gráficamente, sino por cálculos independientes, la exacta importancia que el gravamen adquiere para cada fracción de materia imponible. Para solucionar ese inconveniente puede recurrirse a otra forma de representación, siempre sobre la base de las coordenadas cartesianas -un eje de "y" perpendicular a un eje de "x"- en donde las abscisas den los distintos valores de la materia imponible "x" y las ordenadas las cuotas unitarias del impuesto correspondiente a cada fracción de aquella. De esa manera, la materia gravable estaría da

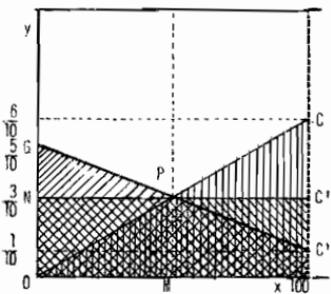


Fig. N.º 4

da por el área de un rectángulo de altura 1 (es decir 100 %) y de base igual a "x", mientras que el gravamen aparecería representado por la suma de todas las ordenadas (bestones de ancho infinitesimal) correspondientes a los valores de las abscisas desde 0 hasta "x". La superficie de materia imponible cubierta (exigida) por el impuesto quedaría limitada por el eje de las "x" y la curva $f(x)$ representativa de las variaciones de la cuota unitaria "y" para cada porción de materia gravada de 0 a "x". Así puede observarse en la Fig. N.º 4 que -por ejemplo- pa-

ra una materia gravable de 100, el impuesto total es de 30, en cualesquiera de los tres supuestos: 1ª, que el gravamen sea progresivo desde 0 hasta 60 % (recta C); 2ª, que sea proporcional de 30 % (recta C'); 3ª, que sea regresivo de 50 % a 10 % (recta C'').

Para calcular el total del impuesto respectivo, en los precedentes ejemplos (Fig. N° 4), se podrían utilizar las fórmulas:

$$1^{\circ}, \text{ Recta C (Progresivo): } y_1 = \frac{3x}{500} \quad \therefore \quad Y_1 = \frac{3x^2}{1000} \quad ;$$

$$2^{\circ}, \text{ Recta C' (Proporcional): } y_2 = \frac{3}{10} \quad \therefore \quad Y_2 = \frac{3x}{10} \quad ;$$

$$3^{\circ}, \text{ Recta C'' (Regresivo) : } y_3 = \frac{1}{2} - \frac{x}{250} \quad \therefore \quad Y_3 = \frac{x}{2} - \frac{x^2}{500} \quad .$$

Puede verse que la cuota parcial para la fracción de materia imponible ($x/1$) representada por la abscisa correspondiente al valor de $x = OM$, coincide para los tres supuestos, absorbiendo el 30% de dicha porción. Sin embargo, el gravamen total y su relación con respecto a la totalidad de la materia gravada son distintos en cada uno: en el primero (triáng. OMP) 15 %; en el segundo (rectáng. OMPN) 30 %; en el tercero (trapezio rectáng. OMPG) 40 %.

Por razones de espacio y para dar más amplitud al detalle de las variaciones que ofrezcan las cuotas unitarias de impuesto, puede prescindirse de representar en el gráfico el área total de la materia imponible (rectángulo de base "x" y de altura "uno") limitándolo a la parte inferior, hasta donde alcance la representación de la cuota unitaria máxima del gravamen y sobreentendiéndose que ello no implica cambiar de sistema. A los efectos de su comparación, es muy importante tener presente las diferentes escalas utilizadas en los gráficos que se comparan, como asimismo cuál es el monto mayor de la materia imponible considerado en la representación, que puede hacer aparecer -a primera vista- como impuestos de igual intensidad creciente o decreciente, a gravámenes distintos para los mismos montos de materia imponible.

Con ese sistema de representación gráfica, puede afirmarse que en general todo impuesto continuamente progresivo debe estar dado por una línea -recta o curva- ascendente, para la que se cumpla

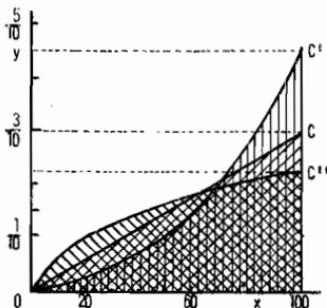


Fig. N° 5

la condición de que cualquier ordenada (distancia de cada punto de la línea al eje de las "x") sea mayor que su precedente, comenzando desde 0. En la figura N° 5, la recta C representa un impuesto proporcionalmente progresivo ($y_1 = \frac{3x}{1000}$), la curva C' uno progresivamente progresivo ($y_2 = \frac{45x^2}{1000000}$) y la curva C'' otro regresivamente progresivo ($y_3 = \frac{225\sqrt{x}}{10000}$ para las raíces positivas), siempre con relación a

las fracciones sucesivas de materia imponible a partir de 0.

Por lo tanto, la progresión impositiva es: a) constante -arit-
méricamente proporcional- cuando puede representarse por una semi-
recta ascendente; b) creciente -geoméricamente progresiva- cuando
su representación gráfica adopta la forma de una curva convexa con
respecto al eje de las "x" (abscisas); c) decreciente -geométrica-
mente regresiva- cuando su curva representativa es cóncava con res-
pecto al mencionado eje. En la práctica será muy difícil encontrar
algún gravamen progresivo que se ajuste estrictamente a un criterio
único y continuo, como se verá más adelante.

Para los ejemplos teóricos elegidos (Fig. Nº 5) el monto del
impuesto puede determinarse por medio de las siguientes fórmulas:

$$a) Y_1 = \frac{15 \cdot x^2}{10000} ; b) Y_2 = \frac{15 \cdot x^3}{1000000} ; c) Y_3 = \frac{15 \cdot x^{1\frac{1}{2}}}{1000} .$$

Dichas fórmulas generalizadas pueden sustituirse por la expresión:

$$I = C \frac{m^p}{b^p} = C \left(\frac{m}{b} \right)^p \text{ en la que para una materia imponible "m": "I" es}$$

el monto del gravamen; "C" es la cuota parte reclamada cuando $m = b$,
siendo "b" el valor de "m" tomado como base -ya sea la materia impo-
nible máxima prevista u otra menor- y "p" la potencia positiva ma-
yor que 1, que determina la intensidad de la progresión.

Si se adopta otro modo de representación que permita apreciar
gráficamente la cuota unitaria "i" del impuesto total que correspon-
da a la materia imponible "m", las abscisas darán los valores de
"m" y las ordenadas respectivas los valores de "i", estando repre-
sentado el gravamen total por sucesivos rectángulos de base "m" y
de altura "i". En los mismos ejemplos anteriores, de la fig. 5,
se tiene la fórmula general:

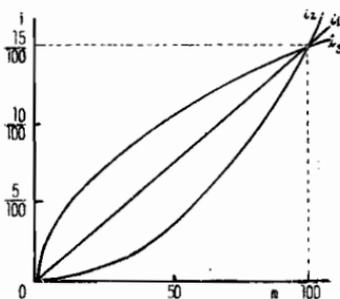


Fig. Nº 6

$$i = \frac{I}{m} = \frac{C}{b} \left(\frac{m}{b} \right)^{p-1} ; \text{ de donde, llama-} \\ \text{mando "c" a la cuota unitaria bási-} \\ \text{ca para } m = b, \text{ resultarían:}$$

$$i = c \left(\frac{m}{b} \right)^{p-1} ; i_1 = \frac{15}{100} \cdot \frac{m}{100}$$

$$i_2 = \frac{15}{100} \cdot \frac{m^2}{10000} ; i_3 = \frac{15}{100} \cdot \frac{m^{1\frac{1}{2}}}{10} ; (\text{Fig. Nº 6}).$$

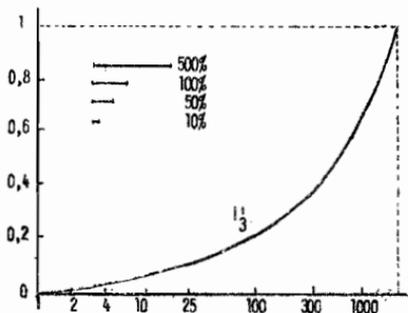
En los impuestos continuamente progresivos puede llegarse a
cierto límite en que se confiscan totalmente los incrementos de ma-
teria imponible y aun ésta misma. Dichos límites se alcanzan en
los ejemplos analizados (Fig. Nº 5 y Nº 6) cuando la cuota es de

100 %, es decir respectivamente cuando: $y = I' = \frac{C \cdot p}{b} \left(\frac{m}{b} \right)^{p-1} = 1 ;$

$$i = c \left(\frac{m}{b} \right)^{p-1} = 1.$$

Puede recurrirse en ciertas ocasiones a la representación gráfica con escalas logarítmicas, pero su uso general no es recomendable, porque puede provocar errores de apreciación e inducir a comparaciones impropias, si no se tiene bien presente el criterio con que fué confeccionada.

La escala logarítmica es como un espejo mágico que desfigura las formas, agrandando los valores más bajos y empujando los mayores -para el caso de que se trata- de la materia gravada, para presentar una imagen de los aumentos relativos de aquélla. Como el logaritmo vulgar o decimal es la potencia "x" a que hay que elevar la base 10 para obtener el número correspondiente (valor de la materia imponible "m"), siendo el $\log.1 = 0$ y el $\log.0 = -\infty$, conviene adoptar por ejemplo (Fig. N° 7) fórmulas en que el impuesto sea igual a cero para $m = 1$, v.gr.: la siguiente:



-escala logarítmica -

Fig. N° 7

ria imponible "m"), siendo el $\log.1 = 0$ y el $\log.0 = -\infty$, conviene adoptar por ejemplo (Fig. N° 7) fórmulas en que el impuesto sea igual a cero para $m = 1$, v.gr.: la siguiente:

$I_3 = \frac{9}{400} (\sqrt{10^x} - 1)$, en que la materia gravable "m" es

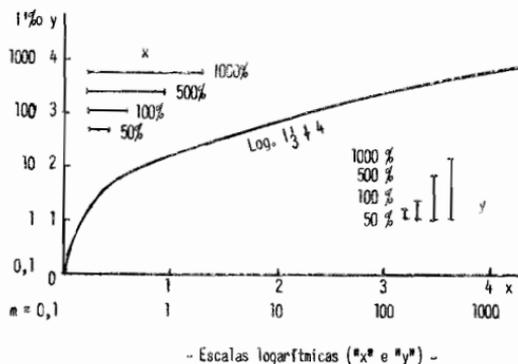
igual a 10^x , o en otros términos: $x = \log.m$. Para no llegar a la confiscación de los incrementos de dicha materia, el gravamen no debe pasar del

$$\lim_{m \rightarrow 1} I_3 = 1 \quad m = \left(\frac{b}{c p} + 1 \right)^{\frac{1}{p-1}}, \text{ que}$$

se alcanza en el ejemplo dado (Fig. N° 7) cuanto $m = 2.065,2$ que, referido al eje de las abscisas, es: $\lim_{I_3=1} x = \log m = 3,31496...$

La escala logarítmica puede ser utilizada asimismo para la representación gráfica de la cuota -parcial o total- exigida por el impuesto (eje de las ordenadas), ya sea combinada con el uso de la escala aritmética para representar la materia imponible, o bien con el empleo de aquella escala simultáneamente para ambas coordenadas.

Tiene la misma propiedad antes referida de hacer destacar la importancia relativa de las variaciones en las cuotas inferiores y de inducir a conclusiones erróneas si se olvida su verdadera finalidad: destacar la proporción de los incrementos (que puede medirse por los bastones que suelen agregarse en esos gráficos) y permitir la representación y comparación de cifras variables entre extremos distantes. Como $\log 1 = 0$, es conveniente recurrir a escalas que comiencen en 1, para facilitar la representación, y puede traducirse también el gravamen en tantos por ciento, por mil, etc., según la cantidad de decimales utilizables en el cálculo.



- Escalas logarítmicas ("x" e "y") -

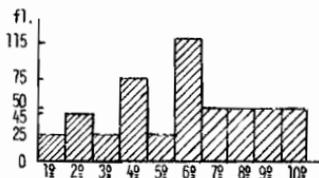
Fig. N° 8

En la figura N° 8 pueda observar se el empleo de la escala logarítmica al mismo tiempo en ambos ejes, para representar un impuesto progresivo análogo al del ejemplo anterior (Fig. N° 7), pero partiendo de 0,1 o/oo para $m = 0,1$. Dicho impuesto teórico estaría dado, para cada fracción de materia gravada, por la fórmula:

$$1 \frac{1}{3} = 10^{y-4} = \frac{225 \sqrt{10^{x-1} - 10^{-1}} + 1}{10000} \therefore y = \log \left[\frac{90 \sqrt{10}}{4} \left(\sqrt{10^x - 1} \right) + 1 \right]$$

Los segmentos de recta horizontales y verticales representan respectivamente las escalas de los aumentos relativos de la materia imponible y del gravamen, con referencia a los valores menores con que se comparan.

En todos los ejemplos precedentes, se ha supuesto que el gravamen y la materia imponible están expresados por cifras homogéneas -generalmente en numerario- absorbiendo aquél una cuota parte del valor de ésta, pero puede ocurrir que esa materia sea sólo una base o índice de valuación para calcular el impuesto sin necesidad de establecer previamente su valor o la fuente indirectamente afectada. Ello sucede con los derechos aduaneros específicos, con los impuestos a la cantidad de productos elaborados o de materias primas consumidas, con las patentes a los rodados clasificados por su uso o por su peso, con los gravámenes a la riqueza representada por el número de sirvientes, caballos de silla o tiro, puertas o ventanas, etc. En tales casos, el eje de las abscisas está formado por intervalos indivisibles: unidad de materia gravable, que multiplicada por el valor de la ordenada correspondiente (impuesto o tasa) da el monto parcelado de la contribución traducida en el área de rectángulo de base 1 y de alturas variables: $y = I'$.



- Caballos de lujo -

Gráfico N° 1

Representado en tal forma, en el gráfico N° 1, pueden apreciarse de inmediato las caprichosas características con que fué establecido el impuesto holandés del año 1805, según la cantidad de caballos de lujo que poseyera el contribuyente.

Las irregularidades pueden notarse, aunque con menos intensidad, mediante la representación

gráfica de la cuota que debía tributarse por cada animal según la cantidad de caballos de que fuera poseedor el dueño obligado a pagar la mencionada contribución,

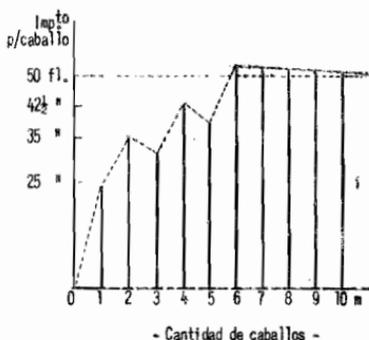


Gráfico Nº 2

Mientras el primer gráfico demuestra que las cuotas parciales eran progresivas para los caballos 2º, 4º y 6º, regresivas para los 3º, 5º y 7º y proporcionales desde el 7º en adelante, el segundo gráfico indica que el impuesto total, con relación a la materia imponible (caballos), tenía análogas oscilaciones, pero seguía siendo regresivo para más de 7 caballos; en efecto, a partir del 6º animal el importe total

estaría dado por la fórmula: $I = 50m + 10$ ∴ $i = 50 + \frac{10}{m}$ en que $\frac{10}{m}$ decrece con el crecer de "m". La tendencia general era regresiva, aun cuando denotaba numerosas imperfecciones, unidas a la rudimentaria elección de la cantidad de caballos de lujo como índice de fortuna o renta, que lo podía convertir en realmente regresivo si el número de animales era proporcionalmente menor, a mayor riqueza; dentro de cada categoría (1, 2, 3 caballos, etc.) el patrimonio de los dueños no podía ser igual y necesariamente debía producirse una regresión parcial en cada tramo, entre los de mayor y menor fortuna que poseyeran la misma cantidad de animales gravados.

Algunos gravámenes han sido aplicados progresivamente mediante la percepción de un tipo único

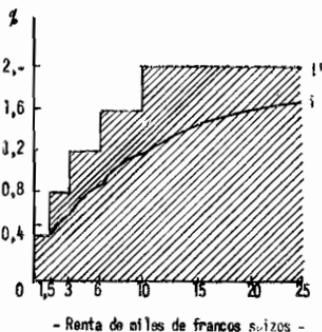


Gráfico Nº 3

que sólo afectaba una parte de la materia imponible, pero en realidad se llega al mismo resultado convirtiendo el tipo fijo en variable en función de las fracciones o del total de dicha materia. En esa forma aparece representado, en el gráfico Nº 3, el impuesto a la renta establecido en Zurich (Suiza) por ley del 14 de febrero de 1861, reformada en 1870, y que era de 2 % sobre los dos decimos de los primeros 1.500 fcs., sobre los cuatro decimos de los siguientes 1.500, etc. La línea I' da las cuotas parciales para cada fracción de renta, el impues

to total está representado por la superficie comprendida entre esa línea y el eje de las abscisas y, por último, está trazada en el mismo gráfico la curva "i" representativa de las distintas cuotas a que ascendía el gravamen, referido a la renta total. De esa manera, puede observarse que el mencionado impuesto -de tendencia progresiva moderada- estaba formado por tarifas proporcionales con respecto a los incrementos de renta, que se sucedían en orden creciente limitadas a cinco escalones; pero, relacionado con la renta global, resultaba proporcional hasta 1.500 francos de renta y pasando esa cantidad era continuamente progresivo (curva "i" compuesta por cuatro secciones de curvas regresivamente progresivas) sin llegar nunca a la cuota nominal del 2%. Efectivamente, sólo alcanzaría a esa cuota una renta infinitamente grande, ya que la fórmula del citado impuesto, a partir de los 10.000 francos de renta gravada, era:

$$I = 118 + 0,02 (m - 10000) = \frac{m}{50} - 82 \quad \therefore i = 0,02 - \frac{82}{m}$$

También es posible recurrir a idénticas formas de representación gráfica, cuando se trata de gravámenes establecidos mediante cuotas fijas requeridas a los contribuyentes divididos en clases según su renta, su patrimonio o su producción. Como en esos casos el impuesto, expresado en numerario, es igual para cada clase, únicamente es necesario convertirlo en cuotas-partes relacionadas con los incrementos o con el total de la materia gravada. Es necesario advertir que el cómputo del gravamen se efectúa tomando como unidades indivisibles las distintas secciones que integran cada "clase". Así, en el impuesto sajón a las rentas del año 1902, se considera-

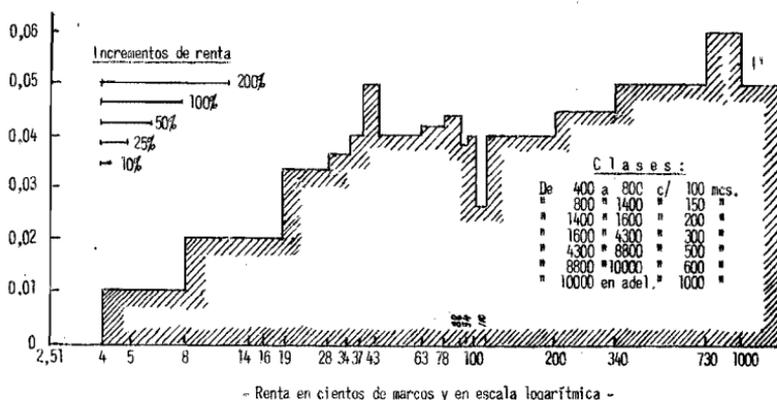
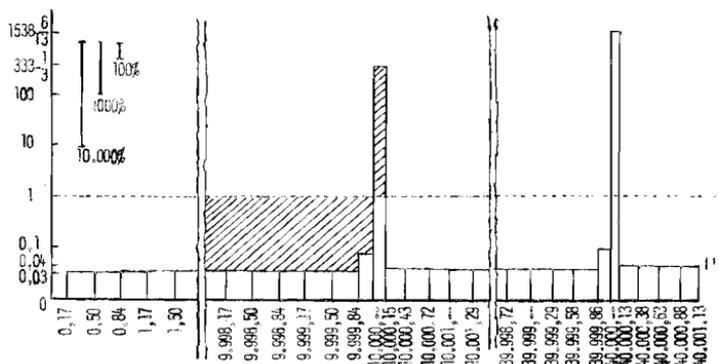


Gráfico N° 4

ban enteras las fracciones de: 100 marcos, hasta 800 marcos de renta; 150, hasta 1.400; etc., para calcular el impuesto sobre los incrementos de renta (Gráfico N° 4). Ese gravamen -de tendencia progresiva- era regresivo para algunos tramos de los incrementos y para las rentas comprendidas en la misma categoría, mientras que, al pasar de una clase a otra superior, el aumento brusco de la cuota reducía las rentas límites en tal forma que el contribuyente quedaba con menos renta que si no hubiera sobrepasado el máximo de la categoría inferior; v.gr.: 800 marcos de renta contribuían con 4

marcos, quedándole al contribuyente 796; 801 mcs., pagaban 7 marcos y le quedaban sólo 794 mcs. Como una representación con escala aritmética requeriría un gráfico de grandes dimensiones o su reproducción parcial para poder apreciar todas las variaciones de las cuotas "i" relacionadas con la renta total, baste decir que la curva presentaría continuas oscilaciones (regresión en cada clase) si- guiendo cierta tendencia hiperbólica, sin llegar a la confiscación.

Cuando los gravámenes fueran aplicados por clases, a las que se cobrara una cuota proporcional sobre el total de materia imponible, en lugar de afectar los incrementos sucesivos, se produciría una situación similar a la precedentemente comentada, al pasar de una categoría inferior a otra superior, gravada con una tarifa mayor que se aplicaría tanto al incremento como a los tramos anteriores. Su representación gráfica, referida a las sucesivas fracciones imponibles, es aparentemente imposible; pero, puede recurrirse a procedimientos prácticos que -sin olvidar el criterio seguido- permitan exponer y apreciar esa curiosa irregularidad. Como la moneda en que se calcula el impuesto no puede dividirse indefinidamente, es lógico deducir que la materia imponible está formada por secciones que corresponden a cada aumento del gravamen en una unidad monetaria no fraccionable. Como ejemplo puede tomarse el impuesto austriaco a la transmisión onerosa de bienes, implantado por ordenanza del 19 de agosto de 1899, y construir un gráfico (Nº 5) en



- Cuotas por sección, en escala logarítmica -

Gráfico Nº 5

que a cada sección sucesiva del valor de los bienes -en centésimos de corona ("hellers")- corresponde un centésimo más de contribución, con excepción de las situadas en el límite inferior de las clases, que estaban gravadas: con el 3% la primera (sobre menos de 10.000 coronas); con el 3½% la segunda (sobre menos de 40.000 coronas), y con el 4% la tercera (sobre 40.000 coronas o más). Hasta 0,16 de corona (supuesto que no podía presentarse por su exiguo valor) el impuesto no alcanzaba a 0,01; para la sección 10.000 a 10.000,15 coronas, la cuota ascendía a 50 coronas, lo que significaba confiscar no solamente el valor del incremento, sino también el remanente de los anteriores hasta completar esa cuota parcial, con lo que el producto líquido de la transferencia gravada -deducido el gravamen-

era menor para un precio o valor de 10.000 coronas (9650) que para uno de 9.948,46 coronas (9.650,01); lo mismo sucedía para la sección 40.000 a 40.000,13 coronas, a la que correspondía una cuota de 200 coronas.

Como por razones de espacio, se ha hecho la representación de las ordenadas en escala logarítmica, el gráfico N° 5 no da la verdadera sensación de que las superficies sombreadas son equivalentes y, menos aún, si el cuadro no se hubiera fraccionado por igual motivo, suprimiendo varias secciones.

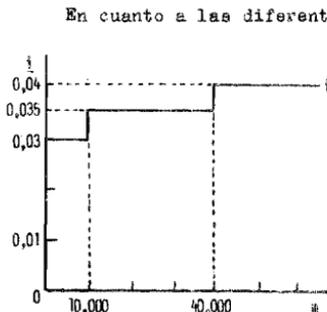


Gráfico N° 6

Con lo expuesto pueden comprenderse las posibilidades prácticas que tiene la representación gráfica, así como las dificultades y los peligros que presentan tanto su confección, como su adecuada interpretación.

4) Datos estadísticos y su comparación: La información estadística proporciona datos valiosos para el análisis y la comparación de los diversos regímenes impositivos, sus características esenciales, su influencia en la evolución económica y su posible modificación para obtener una distribución más equitativa y una mejor recaudación.

Sin embargo, tratándose de números, sólo es aconsejable su manejo con la mayor prudencia, pues pueden inducir fácilmente a conclusiones equivocadas, a las que da una apariencia de indiscutible veracidad la tan pretendida infalibilidad de las soluciones matemáticas. Con demasiada frecuencia es dable encontrar -hasta en las publicaciones oficiales- estadísticas tendenciosas o erróneamente preparadas, que pretenden explicar o justificar las teorías o proposiciones de sus compiladores.

La recopilación de datos debe hacerse con criterio objetivo y uniforme, procurando obtener informaciones homogéneas en cuanto a su unidad de medida, calidad, lugar y tiempo. Esos requisitos, que parecen sencillos, son tan difíciles de reunir o sincronizar que la mayor parte de las veces es necesario renunciar a cotejos que no tendrían valor ni fin práctico; en el mejor de los casos sólo permitirían una deducción que, corroborada por la lógica, tenga el carácter de relativa aproximación a la presunta realidad.

El valor de la moneda no es igual a través del tiempo, ni en diferentes regiones de un mismo país, como tampoco lo es la riqueza nacional. La influencia del medio ambiente, continuamente cambiante, tiene considerable importancia; en él actúan infinidad de factores de dificultosa ponderación: las condiciones geográficas, la extensión territorial, el desarrollo económico, los sistemas de producción, los medios de comunicación, la distribución de las riquezas, la forma de gobierno, la amplitud de las funciones a cargo del Estado, la organización social, las costumbres de la época, el régimen de la familia, el nivel cultural de la población, las crisis, los conflictos bélicos, los compromisos internacionales, el comercio interno y con el exterior, la deuda pública, las emisiones fiduciarias, etc.

Han sido propuestos muchos medios para suplir las deficiencias que presenta la moneda, común denominador de valores, debidas a su propia variabilidad en distintas épocas o lugares, pero ninguno ha dado resultados satisfactorios. Son notorias sus imperfecciones y las dificultades insalvables que impiden una afirmación precisa, principalmente cuando la comparación se efectúa con épocas remotas o con países de condiciones naturales o demográficas diferentes. Desde las variaciones en el precio del trigo o de las mercancías despachadas en las aduanas, hasta los números indicadores, ponderados o no ("index numbers") y las monografías familiares (nivel medio de vida), todas las investigaciones posibles han de ser útiles para el fin perseguido, aun cuando deben manejarse con moderación, asignándoles nada más que una importancia relativa que únicamente permite cierta apreciación aproximada a grandes rasgos.

Mayores inconvenientes presenta el cálculo y el estudio comparativo de la riqueza nacional, pública y privada, para relacionarla con las necesidades del erario y la capacidad contributiva de la población. El dominio público puede comprender bienes productivos e improductivos y el dominio territorial o fiscal pueda extenderse a la explotación directa de todos los servicios públicos y a algunas actividades industriales; también puede existir una centralización bajo una sola autoridad o disgregarse en distintas entidades locales y autárquicas, tanto en los regímenes federales como en los unitarios, o reducirse a una función de vigilancia y de ordenación en un sistema de concesiones o licencias.

La riqueza privada tendrá, consecuentemente, diversas formas de exteriorización y su medida será variable. Valioso sería cualquier método que permitiera efectuar sus valuaciones, así como la de la renta nacional, pero ninguno de los propuestos ha podido llenar esa finalidad. Conformándose con su relativa aproximación pueden citarse, entre otros: a) Los censos nacionales, sujetos a errores e inexactitudes en las informaciones; b) Las transmisiones gratuitas en vida o por causa de muerte declaradas a los efectos de la percepción de los impuestos sucesorios, teniendo en cuenta la vida media de los sucesores (duración de una generación), las fallas en las valuaciones, la evasión más o menos probable y las sucesiones no declaradas o no sujetas al gravamen; c) La capitalización de las rentas gravadas directa o indirectamente con impuestos, computando las comprobadas, las presuntas y las posibles evasiones o exenciones, etc.

Segunda Parte

LA PROGRESIVIDAD DE LOS IMPUESTOS EN LA TEORIA

Corresponde analizar seguidamente la evolución y los fundamentos de las principales teorías que han tratado de encontrar la justificación doctrinaria de los impuestos y de su repartición o forma de aplicarlos, para poder aclarar si la progresividad es preferible o hay motivos suficientes para rechazarla.

I - Evolución Histórica de los Fundamentos Doctrinarios

De la agrupación primitiva en familias, tribus y colectividades raciales, a la moderna organización de los Estados, las contribuciones individuales para el sostenimiento de la estructura social de los seres unidos para un fin común de orden o de asistencia interna y de defensa o expansión exterior, han seguido una evolución que, del aporte personal o de sangre al de bienes o riquezas, presenta una tendencia paralela al desarrollo y características de la entidad social. En la actualidad, los impuestos que se recaudan en metálico han llegado a constituir la principal fuente de recursos para atender las necesidades pecuniarias de los Estados modernos.

La equidad y la justicia que han buscado en su repartición los hombres dedicados a su estudio, han originado diversas teorías que, con el tiempo, han sido reemplazadas o rebatidas por otras posteriores, pero aún no ha sido posible unificar sus criterios y difícilmente podría conseguirse ello en un plazo más o menos breve.

La ciencia de las finanzas o hacienda pública, como toda ciencia social, no puede arribar a conclusiones terminantes -como es factible en las ciencias experimentales- y los métodos inductivos y deductivos de que se vale para sentar principios generales son comúnmente aplicados con parcialidad, aun en contra, muchas veces, de la intención sincera que guía al que de ellos se vale buscando una definición que se acerque por lo menos a la verdad, ya que una afirmación categórica de que se está en lo cierto es imposible.

De ahí las discusiones doctrinarias, sostenidas no siempre con serenidad, en que las partes defienden con todo calor y entusiasmo las más opuestas teorías, esgrimiendo argumentos a cuál más poderoso y convincente. Pero, en los hechos, no es raro que se haya desatendido a los teóricos y se haya obedecido a razones fiscales o de otros órdenes, mientras que a veces fueron las teorías las que trataron de dar una explicación y de amoldarse a los hechos.

El estudio de las finanzas, como ciencia relativamente nueva, ha entrado a analizar a los Estados en su moderna concepción y, si hay que reconocer que antiguamente existían nociones, orientaciones y estudios que en algunas oportunidades se mezclaban o confundían con doctrinas de las más diversas índoles y aun con dogmas religiosos, no es del caso remontarse a los fundamentos o a la equidad que pudieran atribuirse, por ejemplo: a la sumisión de los vencidos (eg

clavitud o tributos); a la obligación de proveer hombres, bestias o armas en caso de guerra; a las capitaciones por familia o "per cápita"; a los empréstitos forzosos; etc.

Sin que sea un impedimento para que dentro de cada grupo se extraigan las conclusiones más dispares, mientras que otras coinciden con las obtenidas por integrantes de otros grupos, las teorías que en la actualidad encuentran todavía sostenedores o que se disputan la primacía contando con numerosos defensores, pueden clasificarse en la forma siguiente: Teorías del cambio o del beneficio; de la facultad o del sacrificio; social-políticas; compensadoras; de arte y científicas.

II - Teorías del Cambio o del Beneficio

Son de las teorías llamadas económicas, porque buscan sus fundamentos en esos principios y se basan en que el impuesto debería ser la retribución que debe percibir el Estado por los servicios que presta a la colectividad.

Esas teorías que durante la primera mitad del siglo XIX tuvieron como partidarios a la casi totalidad de los autores economistas o no, han visto disminuir notablemente el número de sus adeptos y en la actualidad tienen muy pocos defensores.

Dentro de las más variadas formas, encierran un fondo netamente individualista ("quid pro quo", "do ut des" o toma y daca) y, con una base aparentemente lógica, tropiezan con la dificultad de precisar lo que se llamaría "precio del servicio", ya se lo considere costo para el Estado o valor para el contribuyente.

Sus partidarios han tratado de justificarlas con los argumentos más diversos y contradictorios, siendo los principales los que se destacan a continuación.

1) Estado-empresa: El Estado, como productor y proveedor de servicios públicos, debería cobrárselos al que los utilice, de donde el precio sería igual al costo del servicio, lo que no ocurre con las demás transacciones económicas.

En la libre concurrencia, el precio de las mercancías se fija por varios factores, entre los que predomina la oferta y la demanda, aproximándose al costo de producción, mientras que el Estado-productor tendría el monopolio de los servicios públicos y si se rigiera por leyes económicas tendría que cobrar como tal el precio que le arrojará mayor beneficio. No obstante, el Estado -como monopolio legal- podría establecer precios múltiples, sin perseguir fines de lucro y limitándose simplemente a cubrir el costo de los servicios que preste, pero para ello tendría que entrar a clasificar la vanidad, el deseo de ostentación, los prejuicios y el mayor o menor interés de los contribuyentes a quienes dichos servicios fueran prestados.

Aun así, faltarían dos elementos esenciales para determinar

la remuneración que individualmente debieran abonar los integrantes de la colectividad beneficiada:

- a) Los servicios cuyo costo se cubre con el impuesto son precisamente colectivos o indivisibles, no estando sujetos al uso voluntario y llegando a prestarse, en algunos casos, contra los deseos del contribuyente; por ejemplo, el servicio de policía o de justicia no sería grato al que desee apropiarse de lo ajeno o cometer arbitrariedades en perjuicio de los más débiles. Por esa causa el impuesto es coercitivo y su distribución equitativa está en manos de las clases dirigentes.
- b) No todos los que reciben el beneficio de los servicios que atiende el Estado están en condiciones de retribuirlos y su parte alicuota debería necesariamente ser soportada por el resto de la colectividad; en tal situación están los niños, los incapaces, los menesterosos, los enfermos sin recursos, etc. Podría decirse que en el comercio ocurre igual cosa con los deudores incobrables y que la parte que debieran abonar los que no pueden hacerlo debe ir a aumentar el costo del servicio, pero con ese criterio y para no recargar ese costo podría llegarse a la supresión de la asistencia social que justamente se presta en beneficio exclusivo de los desvalidos, lo cual estaría en pugna con los más elementales principios de solidaridad humana, fundamento preponderante para la existencia del Estado.

2) Estado-asegurador: El Estado, garantizando la seguridad de las personas o de sus bienes, cobraría por esa garantía una prima de seguro contra la violencia y el fraude, fijando el impuesto en relación al interés que tuvieran sus asegurados (contribuyentes) en ese beneficio y a las sumas aseguradas (bienes y rentas).

Sólo podría aplicarse tal criterio si el Estado se limitase a vigilar (Estado-gendarme) en una concepción estrictamente individualista, no debiendo ocuparse, en consecuencia, de las obras públicas, de la educación o de la asistencia, ni de acordar subvenciones, ni de fomentar industrias, etc.

Pero la fijación de la prima en los seguros se rige por circunstancias particulares sumamente complejas: a) para las personas, según su edad, estado de salud, profesión, etc., y suma a indemnizar por incapacidad, supervivencia o muerte; b) para los bienes, según su ubicación, riesgos a que están expuestos, etc., y proporción de valor asegurado. Es común además que, cuando el riesgo es grande o la indemnización importante en caso de siniestro, las compañías traten de cubrirse en parte mediante el reaseguro, lo que no podría hacer el Estado.

Por otra parte, éste difiere de las compañías de seguros en que no repara los perjuicios, no reembolsa lo robado, ni indemniza por las vidas sacrificadas en una guerra y si lo hace en algunas ocasiones es únicamente por una obligación moral humanitaria, sin que la medida de la indemnización sea precisamente el daño sufrido. Tampoco se mediría la prima por la suma a resarcir, por cuanto el Estado previene pero no se responsabiliza en caso de siniestro.

3) Estado-protector: Sin pretender que el Estado sea un asegurador, podría percibir el impuesto a cambio de la protección, seguridad y justicia que proporciona, no pudiendo eludirse su pago alegando no participar de la garantía general. El cambio, que a menudo puede ser involuntario e inequitativo, es en definitiva ventajoso, por resultar en conjunto más barato y efectivo que el que podrían procurar los esfuerzos individuales y aislados, aun en el caso desgraciado de tenerse un ineficaz y mal gobierno.

La apreciación del valor que tiene esa protección para el pacífico disfrute de los bienes y el respeto de la persona, ha llevado a los sostenedores de esa teoría a las más variadas conclusiones:

- a) Que el beneficio se mide por lo que gasta el contribuyente, siendo más gravoso para el Estado el individuo dispendioso que el ahorrativo.
- b) Que debe medirse por las ventajas obtenidas por el contribuyente, las cuales estarían representadas por sus ingresos, brutos para unos o netos para otros.
- c) Que la protección es uniforme en cuanto a las personas y que debe contemplar el monto de las riquezas cuya posesión garantiza con respecto a los bienes.
- d) Que siendo la tierra -según los fisiócratas- la única fuente de riquezas, sólo aquella, con su producto neto, debe sufragar los gastos de protección por el Estado.
- e) Que la seguridad acordada por el Estado se extiende al goce y uso del capital y de la renta, por lo que ambos deben tomarse en consideración para fijar el precio de su protección.

4) Del dividendo social: Considérase por algunos que el Estado representa a la sociedad y administra los intereses colectivos, por lo que cada miembro de aquélla tendría que recibir como beneficio un dividendo en relación al aporte que hubiera efectuado, es decir al impuesto que pagó.

Esa teoría -esbozada por Chauvet- cree ver en el Estado una especie de asociación de la colectividad con fines de propio beneficio, a semejanza de las sociedades anónimas; pero olvida que no todos los individuos pueden contribuir, sin que por eso pueda impedirse que se favorezcan y disfruten de los servicios y de las ventajas generales que reporta la organización social del Estado.

5) De la reciprocidad, toma y daca, contrato oneroso, goce, provecho o beneficio:

Se pretende que nadie debería pagar al Estado, mayor suma que la que representen las ventajas o beneficios que recibe por los servicios públicos, esto es llevando la prestación y contraprestación o "do ut des" a una solución exclusivamente económica de relaciones entre las personas y la entidad lla

mada estado, de cuyo juego surge el impuesto como "precio del servicio prestado".

Si se toma el costo del servicio, el impuesto se convertiría en una tasa, pero para que ello fuera posible habría que tener la medida de lo que cuesta el servicio que a cada contribuyente se presta, cosa prácticamente imposible si se tiene en cuenta que los principales servicios públicos son indeterminados e indivisibles. La exactitud que se persigue no puede conseguirse ni siquiera con las tasas, en las que hay que conformarse con que la retribución sea aproximada al costo individual, que se compensa en el conjunto.

Si se considera el valor de uso, es decir las ventajas obtenidas del Estado, sería mayor o menor al costo, según la apreciación de cada uno. En el primer caso, se tendrían presupuestos con gran superávit y, en el segundo, con déficit, y no se explicaría para qué se usaría el primero, ni con qué se cubriría el segundo.

El costo y el impuesto son objetivos y comparables; el valor del servicio (subjetivo) y el gravamen no lo son. Para un contribuyente podrá parecer muy necesario y útil un servicio público, en tanto que para otro lo sería menos o podría creerlo contraproducente. Quedaría por averiguar la sinceridad de las manifestaciones de los contribuyentes, pues de lo contrario el impuesto se convertiría en un aporte completamente voluntario y desproporcionado: lo pagarían el optimista, el generoso, el confiado y el sincero, siempre que tuvieran con qué pagarlo, ya que de nada le valdría al desvalido apreciar en mucho el valor de los servicios de asistencia social, no teniendo cómo retribuirlos.

Ahora bien, si la comparación se hiciera entre el valor del servicio y el valor sustraído, se entraría en la determinación de la utilidad marginal y se confundiría con las teorías del sacrificio.

Tampoco podría considerarse al impuesto como valor de cambio de los servicios que presta el Estado. Ese valor sólo sería conocido si la prestación y su precio obedecieran a la libre determinación y consentimiento de las partes, pero tal cambio voluntario no puede existir y lo más que podría encontrarse es una remota analogía en su conjunto, lo que no logra justificar a la teoría del cambio.

El Estado acuerda su protección al hombre, no en su calidad de tal, sino como integrante de la sociedad. Formada ésta, cada miembro deja de tener la libertad de fijar lo que debe dar a cambio de esa protección o de renunciar a ella o de aceptarla en distinta proporción o forma, pues el beneficio es común y no individual. Tampoco podría renusarse a pagar impuestos, alegando que no cree necesaria la protección o quiere dársela él mismo, ni podría oponerse a la contribución necesaria para atender gestos como los de la defensa nacional, política exterior, higiene, etc.

Los servicios de seguridad pública, interna o externa, son beneficios que recibe la sociedad y no puede calcularse cuánto obtiene cada individuo.

La seguridad de la propiedad sería valuable; la personal no. Pero, cabría preguntarse con Manguin: ¿quién debe pagar: el protegido o el que hace necesaria la protección?

Aun cuando se conozca globalmente y en detalle -por los presupuestos- la suma que necesita el Estado para atender a los distintos servicios que presta, la mayor parte y los más importantes no admiten la especialización del impuesto.

Ni siquiera en las tasas puede asegurarse que cada uno paga lo que gasta o lo que se beneficia individualmente, no debiendo olvidarse -por otra parte- que es raro el servicio público que el Estado preste para uso voluntario, como los ferrocarriles, correos, etc., y que no obedezca a un fin superior de progreso y civilización en provecho de la comunidad; por eso, no debe alarmar que algunas empresas estatales arrojen déficit aparente, pues éste se cubre con las demás rentas que equitativamente se obtengan del conjunto social. Más aún, el Estado no debe prestar servicios particulares que no interesen a la colectividad y ha de producirse entonces una combinación de tasa e impuesto, en relación al interés particular y el beneficio común que resulte.

Cada vez es mayor la cantidad de servicios que el Estado presta a la sociedad y no a los individuos. Walras se preguntaba: ¿Qué beneficio reporta un museo, el que nunca lo pisa? ¿Cuál al que gana un pleito o al que lo pierde? ¿O a la víctima o al asesino?; a lo que contestaba que la sociedad es la interesada en que haya cultura, justicia y orden.

El pago de la deuda pública que provenga de una mala administración anterior o de una guerra provocada, no beneficia a la generación que la paga, sino a la que obtuvo el préstamo; pero si ese capital se invirtió en obras de interés público, es posible que ellas beneficien no sólo a la generación que las pague, sino a las futuras. Aun en el primer caso, su pago debe considerarse conveniente para salvar el honor de los compromisos contraídos y para afianzar el crédito necesario para obras útiles. Individualizar el costo o el valor de esa amortización para cada persona, sería prácticamente imposible.

6) Derivaciones de estas teorías: Los partidarios de estas teorías se basan en distintas presunciones o hipótesis -algunos ni siquiera buscan explicación- para afirmar que el costo o el valor del servicio son decrecientes, proporcionales o crecientes con relación a la fortuna, a la renta, etc.

El costo llevaría a la regresividad según las argumentaciones siguientes:

- a) El Estado gastaría más en proteger a los desvalidos contra los poderosos que pueden protegerse por sí mismos, que para proteger a los últimos contra los primeros (Menier).
- b) La policía y la justicia criminal serían innecesarias en un país donde todos fueran ricos o acomodados: el volumen de la pro

tección necesaria sería inversamente proporcional al número de pobres. Aun admitiendo que la protección sirve más para proteger a los ricos contra los pobres, el gasto de esa protección sería motivado por los últimos (Mengin).

- c) Comparando el Estado a un comerciante, vendería más barato al que comprase mucho, en mayor cantidad (Bonnet).
- d) Los ferrocarriles acuerdan rebajas a los grandes cargamentos y el transporte les resulta más ventajoso y en la misma forma debería proceder el Estado (P.Leroy-Beaulieu).
- e) El costo de la defensa nacional debería considerarse igual para cada habitante; el costo de la protección de los bienes sería proporcional y quizá menor para las grandes fortunas; el costo de la instrucción pública, de la asistencia social, etc., sería inversamente proporcional a la riqueza; con lo que, en resumen, el costo sería mayor en la protección de los pobres (Rimbaud).
- f) Los caminos serían más usados por los pobres, que son los más, que por los ricos, que son los menos; igualmente ha de costar más proteger a muchos pobres, que a pocos ricos (Valleroux).
- g) La instrucción pública, la asistencia social y la deuda pública aumentarían los gastos del Estado por culpa de hechos o errores de la democracia (Valleroux).
- h) Comparativamente con las primas de seguro, el costo no crecería en proporción al valor asegurado; un gran edificio, por su buena construcción, no paga relativamente mayor prima que una casa común, pero de materiales más expuestos a destruirse (P.Leroy-Beaulieu).

El costo conduciría a la proporcionalidad según los siguientes fundamentos:

- a) Si se encargara la protección a una empresa, ésta no cobraría más el gran consumidor de seguridad, sino en proporción a sus bienes, puesto que el costo de esa protección sería proporcional a la extensión y valor de la propiedad protegida (de Molinari).
- b) No es fácil medir la participación de cada uno en los gastos del Estado, pero podría presumirse que es proporcional a su fortuna, como ocurre en una sociedad comercial (Bodin).
- c) El impuesto debería ser como las primas de seguro, esto es proporcional: las mercaderías embarcadas pagan el seguro en proporción a su valor y a su cantidad (Obispo de Llandaff).

El costo justificaría a la progresividad según los razonamientos siguientes:

- a) La mayor parte de los gastos del Estado serían para proteger al rico contra el pobre y tienden a mantener el derecho de propiedad y a evitar el despojo (Sismondí).
- b) El costo de represión es menor con relación al valor de la pro-

piedad, pero el de prevención sería progresivo (Fauveau).

- c) Fauveau, sin adoptar la teoría, hizo un análisis matemático para demostrar que el impuesto debería crecer más rápidamente que el valor asegurado.

El valor induciría a la regresividad según los siguientes argumentos:

- a) La protección de los bienes y de las rentas sería proporcional y la de las personas igual para todos (Batie).
- b) La seguridad tendría más valor para los pobres que para los ricos (Pufendorf).
- c) Los servicios del Estado beneficiarían más a los pobres que a los ricos (Dupont).
- d) La protección del Estado sería más necesaria a los pobres que a los ricos, pues si se la suprimiera aquéllos serían los menos capaces para socorrerse o defenderse (Suret).
- e) Si bien las grandes fortunas necesitarían más protección, el rico corre menos riesgos que el pobre, pues hay menos crímenes entre los ricos y, aunque el pobre no tenga nada que perder, necesita protección contra su indigencia, ignorancia, pasiones brutales, inferioridad moral e intelectual, contra los abusos de los poderosos, contra las enfermedades, la invalidez, etc. (Royer).

El valor apoyaría a la proporcionalidad según los fundamentos siguientes:

- a) Todos deberían contribuir en proporción a sus rentas o industria para atender los gastos de protección por el Estado, que a todos beneficia (Vauban).
- b) La protección estaría en proporción a la fortuna de cada uno: el que posee grandes riquezas necesita más protección que el que poco o nada tiene (Justi).
- c) Al igual que en un condominio, cada uno debería contribuir a solventar los gastos en proporción a las rentas de que goza bajo la protección del Estado (Adam Smith).
- d) Los servicios prestados por el Estado hacen posible que el trabajo de cada uno sea productivo y el gasto debería ser soportado en proporción (Thiers).

El valor llevaría a la progresividad basándose en las razones siguientes:

- a) El servicio público conserva la propiedad y ésta sería inútil si no da para la subsistencia; por lo tanto, cada uno debería contribuir proporcionalmente, después de retirar lo necesario para su existencia (Forbonnais).
- b) El verdadero índice de la proporción en que se beneficia cada

uno con la protección del Estado sería la renta neta, deducido el mínimum indispensable para la vida (Behr).

- c) La utilidad del Estado iría exclusivamente al rico, siendo negativa para el pobre. El Estado es una gran protección para los bienes del rico, para el que serían los empleos lucrativos y la impunidad para robar a sus acreedores, mientras que todo se le negaría al pobre, para el que lo que paga sería pérdida para siempre e iría a manos del afortunado que manda (J.J.Rousseau).
- d) Sólo los poderosos pueden aprovechar ventajas que teóricamente son para todos (Judeich). Para hacer pagar a los ricos las ventajas que son exclusivas para ellos, de gastos hechos para utilidad general, pero cuyo goce está reservado a los poderosos, deberían pagar otra contribución proporcional al excedente después de cierto límite (Condorcet).
- e) El rico tiene más interés en que se mantenga el orden social, que le daría más ventajas (Vernier). El interés en gozar de la protección aumentaría progresivamente (Hirth).
- f) Cuanto mejor situación social se posee, mucho mayores son las ventajas y los goces físicos, intelectuales y morales, a los que los indigentes o de situación mediocre sólo pueden aspirar de una manera indirecta y lejana (J.Garnier).
- g) El adinerado debería contribuir en mayor proporción, porque la mayoría de los gastos del Estado han de ser para defenderlo contra el pobre, evitándole el despojo de que sería víctima si quedara librado a sus fuerzas, y nada pagaría el que únicamente tiene lo necesario para la subsistencia, ya que el impuesto sería el precio de los goces (Sismondi).
- h) Las ventajas del Estado serían proporcionales a la renta en una sociedad ideal en la que aquélla lo fuera en proporción al trabajo; pero, habiendo rentas que provienen del capital, que crece según la ley del interés compuesto con más facilidad cuanto mayor es, la ventaja obtenida del Estado es proporcional no sólo a la renta, sino también a la facilidad de aumentarla, por lo que el impuesto realmente proporcional sería el progresivo (Ott).
- i) En un régimen de libertad individual y de respeto a los derechos consagrados, toda riqueza o facultad económica natural de un individuo habría sido adquirida gracias a la protección del Estado social y a sus servicios en el pasado. Es una deuda del poseedor, en razón de su superioridad y, si bien proviene parcialmente del juego de fuerzas libres, se debe en buena parte a la protección legal: en las tribus semieslavas no hay propiedad ni capital acumulado, ni seguridad, ni riquezas, ni Estado. Los pobres sólo tendrían la deuda actual, por la necesidad cotidiana de servicios, mientras la deuda de los ricos sería infinitamente mayor: sería una deuda acumulada y capitalizada, una hipoteca a favor de la sociedad entera (C.Royer).
- j) Con excepción de los servicios de asistencia que benefician más al indigente, podría afirmarse que los demás servicios del Estado aprovechan más a los afortunados; así por ejemplo: la seguri-

dad general interior y exterior beneficia sobre todo a las grandes fortunas expuestas a la codicia; las obras públicas y los caminos favorecen al comercio, etc. (Corbe).

- k) Cuanto más grande es el capital intelectual y material, se dispone de mayores y más variados medios de acción y es superior el provecho que se obtiene de los servicios del Estado (Bourjois).

III - Teorías de la Facultad o del Sacrificio

Son también de las teorías que dicen fundarse en principios económicos y se basan en que el impuesto debería ser el aporte que cada uno debe hacer para cubrir los gastos del Estado según su facultad o bien con relación al sacrificio que esa contribución representa. Estas teorías aumentaron considerablemente sus adeptos a partir del siglo XIX, pero son igualmente numerosas las críticas que se les ha hecho.

Las más diversas definiciones se han usado para indicar qué debe entenderse por facultad o capacidad contributiva (costo positivo) y por sacrificio originado por el pago del impuesto (costo negativo); en igual forma varían los índices que se dan para medir una u otro.

Sus partidarios buscan la justificación del impuesto -mejor dicho, de su repartición- en la situación económica de los contribuyentes o en que el sacrificio sea menor para todos. Mientras unos creen que los dos conceptos -facultad y sacrificio- son excluyentes y debería optarse por uno de ellos, otros autores tratan de combinarlos para encontrar una solución que consideran más acertada.

Dentro de esas teorías pueden agruparse las que sostienen:

- a) Que la facultad -elemento objetivo- está en relación al capital, a la renta, a la renta neta, a capital y renta combinados, a la productividad de la renta según su origen, a la posibilidad de pagar, el poder de sacrificio, el gasto (consumo), etc.
- b) Que el sacrificio -elemento subjetivo- se aprecia por las necesidades no satisfechas, por las últimas necesidades atendidas, por la igualdad de sacrificio para todos, por el mínimo sacrificio para cada uno, por la utilidad marginal, por principios matemáticos, por equivalencia de sacrificios comparativamente considerados, etc.

1) De la facultad o aptitud: En la Antigüedad y en la Edad Media la mayor parte de los impuestos se basaban en la fortuna, a la que se consideraba indicio de aptitud o facultad para soportar las cargas públicas. Luego, en los siglos XVI y XVII, el impuesto comenzó a adquirir importancia por insuficiencia de los recursos dominicos y se empezó a ampliar el concepto de facultad al patrimonio y a la renta, para aclararse posteriormente -en el siglo XVIII- que esa renta debía ser neta, es decir previa deducción del minimum necesario para la subsistencia,

llegándose a considerar no sólo la posición económica del contribuyente, sino también la familia a su cargo: "statum et facultates" indicaría la aptitud para pagar el impuesto.

La mayor o menor facilidad con que se produzca la renta, la adquisición de nuevos capitales sin mucho esfuerzo, etc., son índices interesantes para conocer la capacidad contributiva del beneficiario.

Sin embargo, no se ha llegado aún a uniformar los criterios, ni la manera de interpretarlos y aunque, en oposición, algunos sostienen que el que más consume debe pagar más sin tener que averiguar si gasta sus rentas o su capital, ninguno ha podido dar una medida exacta, ni ha concretado cuál es el verdadero fundamento o método que vincule la facultad o capacidad contributiva con el impuesto que corresponda fijar.

2) Del sacrificio igual, marginal o equivalente: Más difícil es el problema si se desea determinar el sacrificio que -como sucede en la teoría del valor del servicio prestado- está sujeto a la apreciación personal de cada contribuyente. Si para el pobre representa un gran sacrificio tener que pagar impuestos, el rico puede juzgar que su esfuerzo no es menor, aun cuando únicamente se prive de satisfacer necesidades generalmente consideradas superfluas o de mero lujo.

Así también dos individuos con igual renta valorarán su sacrificio en distinta forma, según tengan más o menos familia, sean enfermos o sanos, ahorrativos o derrochadores, generen su renta o la consigan sin trabajo, vivan en un pueblo o en una ciudad, etc.

No hay duda de que el pago del impuesto es un sacrificio, si se prescindiera del beneficio que indirectamente reporta, pero mientras unos sostienen que ese sacrificio debe medirse por las necesidades que dejan de satisfacerse, otros afirman que su valor está dado por las últimas necesidades que pueden atenderse después de abonar la contribución. Aunque se prescindiera de la dificultad existente para valorar las sucesivas necesidades, el sacrificio sería distinto según sea el punto de vista o la definición que se dé para su medida.

Si bien no hay límites precisos para dividir las necesidades, pueden suponerse tres órdenes de intensidad decreciente (primarias, secundarias y superfluas) y es indudable que las apremiantes o de subsistencia tienen mayor valor que las superfluas o de lujo.

Cuando se busca igual sacrificio por parte de los contribuyentes resulta que -considerando las necesidades que se dejan de atender para cubrir el impuesto- el que no tiene más que lo indispensable tendría que privarse de una parte de ello, para contribuir en igual forma que el que renuncia a satisfacer en gran parte sus necesidades de lujo.

Si se toman en cuenta las últimas necesidades satisfechas, la igualdad de sacrificio sólo sería cierta si se sacara al rico todo lo que destinaba a gastos superfluos o secundarios, para que quede

equiparado al que únicamente tiene con qué atender a lo primordial y se llegaría a extremos realmente inconcebibles, pues siguiendo ese camino habría que dejar a todos sin recursos, porque así su sacrificio sería igual al del que nada posee, a no ser que se diera a los que tenían menos, lo que se sacó a los que tenían más, que es como pretender la igualdad absoluta de riquezas.

Se ha tratado de explicar que la igualdad de sacrificio debe entenderse simplemente como analogía o relatividad de situaciones en cuanto a su calidad o grado, procurando que el sacrificio social y el individual sean mínimos, como ocurriría si todos fueran llamados a contribuir de buena voluntad al sostenimiento de una obra benéfica -tal como lo es la acción del Estado- y cada uno diera lo más posible según su situación, inspirado por nobles impulsos patrióticos.

Numerosos autores que se basaron en la teoría de la utilidad marginal o final de Jevons han creído que el sacrificio está en función de la intensidad de las necesidades marginales, por cuanto el valor de un producto está dado por la utilidad de su última porción aprovechable para satisfacer una necesidad, pero los que han querido traducir en números sus teorías han evidenciado que, con cantidades arbitrarias, no pueden lograrse conclusiones valideras.

Con parecidas dificultades tropiezan los que quieren hallar una equivalencia de "valores tomados" entre los bienes entregados al Estado, por cada uno, para atender necesidades colectivas.

3) Derivaciones de estas teorías: Con esas bases, los partidarios de estas teorías se convierten en defensores de los sistemas impositivos más opuestos, aun cuando puede decirse que excepcionalmente se inclinan hacia el impuesto regresivo y ello, no porque ésa sea su intención, sino por que así puede resultar en la práctica: algunos proponen impuestos proporcionales a los consumos, que serían más gravosos para un pobre con familia numerosa que para un rico soltero y parco en sus gastos.

La facultad induciría a la proporcionalidad en atención a los siguientes argumentos:

- a) La facultad, aptitud o potencia es proporcional a la fortuna o a la renta, o a ambas combinadas, según muchos autores, principalmente de los siglos XVI a XVIII (Santo Tomás de Aquino, Bodin, Botero, Wesembecius, Adam Smith, etc.).
- b) La tributación proporcional a los medios de pagar el impuesto es equitativa, porque dejaría a los individuos en la misma situación relativa (Freud).
- c) La contribución debe ser proporcional al interés de riquezas y disfrutes, porque todos están interesados en la seguridad común (Sheridan).
- d) Si cada uno recibe según sus necesidades es natural que pague en proporción a los recursos que posee (Clamageran).

- c) La proporcionalidad a los bienes y a la renta es una aproximación o presunción general de relación de las facultades (Cauwès).

La facultad justificaría a la proporcionalidad con exclusión del minimum para subsistencia según las siguientes razones:

- a) Para el Estado, la capacidad económica del contribuyente está dada por sus rentas, sin averiguar sus impresiones subjetivas, ni hasta qué punto necesita su renta para satisfacciones de comodidad o lujo; por lo tanto, el impuesto debería ser proporcional a la renta, eximiendo lo mínimo indispensable para la existencia, pues se trataría de una aspiración legítima y al Estado le sería virtualmente imposible gravarlo (Umpfenbach).
- b) La progresión del impuesto no debería ir más allá de la exención del minimum para la subsistencia (Vocke).

La facultad conduciría a la progresividad según los fundamentos siguientes:

- a) El impuesto debería ser progresivo para que el pobre no sea más castigado y el rico pague lo que pueda soportar (Judeich).
- b) Los ricos deben pagar más impuesto, pues la relación justa es la geométrica y no la aritmética (Mancini).
- c) Es más difícil ganar la primera moneda que el segundo millón: la productividad de la renta es creciente (Rousseau).
- d) La capacidad de adquisición y de imposición crecería en mayor proporción que ese crecimiento (Bluntschli).
- e) La capacidad aumentaría más ligero que la fortuna (Walker).
- f) Tienen capacidad contributiva más que proporcional un gran capital y una gran renta (Schäffle).
- g) La proporción más exacta a las facultades se conseguiría con un impuesto graduado y progresivo sobre el lujo y las riquezas (Ley de 18/3/1793 Convención Francesa).
- h) Debería recargarse el impuesto a los capaces de soportarlo, progresivamente sobre capitales, renta y herencias (Kautsky, socialista).
- i) La facultad, como poder de producción, resultado de ese poder, capacidad para su empleo y disfrute, conduciría a una tributación más que proporcional (Seligman).
- j) En nuestra sociedad las diferencias económicas benefician al rico con una potencialidad más que proporcional (Masè Dari).
- k) Un pequeño capital puede tener relativamente mayor poder para engendrar nuevos capitales, pero la reduplicación de los aumentos es menos frecuente que en los capitales cuantiosos, en los que el excedente o renta crece más rápidamente que las necesidades del propietario y aumenta así, con la acumulación, la capaci-

dad para formar nuevos capitales (L.von Stein).

El sacrificio apovaría a la proporcionalidad basándose en las argumentaciones siguientes:

- a) El sacrificio es igual si está en proporción a los bienes que se poseen (Boxhorn).
- b) La proporcionalidad se aproximaría al igual sacrificio (Carver).
- c) El más rico es más instruido, mejor educado, más perfeccionado por herencia física y por el ambiente, es un organismo más delicado y expuesto a mayor número e intensidad de necesidades: sería más doloroso a un príncipe reinante restringir el lujo de su corte, que a una mujer del pueblo renunciar -en un día de fiesta- a una falda o unos pendientes de fantasía (Martello).
- d) El sacrificio conduciría indistintamente a la proporcionalidad o a la progresividad, por lo que sería preferible optar por la primera, que es más segura en su aplicación (Mees).

El sacrificio llevaría a la proporcionalidad con la renta "neta" (exención de mínimo de existencia) por los siguientes motivos:

- a) Si se deseara exigir igual sacrificio, considerando la cuestión de lo necesario y el lujo, sería recomendable eximir del impuesto al mínimo imprescindible para la vida y gravar el excedente en forma proporcional (Stuart Mill).
- b) El igual sacrificio se obtendría con un impuesto proporcional sobre la renta neta, es decir el exceso de los gastos medios compatibles con la dignidad del trabajador y su familia, por cuanto cierta suma de dinero representa más valor para su poseedor cuanto más grande sea esa parte del total de sus bienes disponibles (Rau).
- c) Algunos autores sostienen que la renta neta es el excedente de los gastos necesarios según clase social y ambiente en que se actúa y que la proporcionalidad del impuesto sobre ese exceso puede llegar a convertirse en regresividad sobre la renta total (Sonnenfels).

El sacrificio conduciría a la progresividad según los fundamentos siguientes:

- a) Con la proporcionalidad el impuesto sería más penoso para el pobre y sólo se privaría de algo superfluo al rico (Guicciardini).
- b) La igualdad de sacrificio se obtendría con una proporción geométrica (Carlos de Bayreuth).
- c) El impuesto progresivo ateniense seguía la proporción de las necesidades (Montesquieu).
- d) El que tiene 10 y paga 1 es más lesionado por el que contribuye con 100.000 teniendo 1.000.000 (Barón d'Holbach).

- e) La existencia de lo superfluo justificaría el impuesto progresivo (Devérité).
- f) No debería gravarse lo necesario a la subsistencia; podría gravarse ligeramente al que goza de algunas dulzuras, sin las cuales la vida no sería un bien, e imponer fuertemente a las rentas que dan grandes comodidades (Montyon).
- g) ¿Quién quitaría un pedazo de pan, la ropa o la vivienda para sus hijos a un pobre, para contribuir al lujo de una corte o de un monumento público? El impuesto es un sacrificio hecho a la sociedad, al orden interno y externo, y aunque es difícil marcar el límite de lo necesario y lo superfluo, según tiempo, lugar, edad, estado civil, etc., se sabe que desde un extremo al otro hay una imperceptible progresión (J.B.Say).
- h) El rico puede renunciar a voluptuosidades gastronómicas, mejor que el pobre al pan negro; la proporcionalidad es como querer que un niño de 2 años sostenga 20 kilos, porque un joven de 20 sostiene 200 (Fonteyraud).
- i) Cuanto mayor es la fortuna, menos penosa sería la cuota proporcional si se consideran las necesidades reales y generales de la animalidad y no los sentimientos, pasiones humanas y sacrificio moral de cada individuo (C.Royer).
- j) Aun con un impuesto fuertemente progresivo no estaría tan gravado lo superfluo del rico, como lo necesario del pobre (Menier).
- k) El sentimiento interior y la experiencia están de acuerdo en hacernos adoptar otra base que la simple proporción, para que todos sufran igual privación en interés de la cosa pública (E. de Mazet).
- l) El sacrificio exigido es la diferencia entre el valor de la fortuna antes y después de pagar; ésta tiene un valor moral que no crece tanto como su valor numérico (Fauveau).
- m) El impuesto progresivo tiende a conseguir un menos desigual sacrificio (J.Rambaud).
- n) Por la salud física y moral de la colectividad, habría que gravar al más rico, pues el exceso de bienestar fomenta los malos instintos (Platón, socialista).
- ñ) La progresividad es justa para las grandes rentas dejando menos para lujos, mientras la proporcionalidad es dura y más rigurosa cuanto menor es la renta, aumentando las privaciones (A.Weber, socialista).
- o) La utilidad final de la renta varía en sentido inverso de su cantidad, observándose la progresión entre ciertos límites, para llegar a diferencias casi nulas cuando se llega a necesidades mínimas en importancia (Sax).
- p) Por la utilidad marginal de lo que se conserva después de pagar el impuesto, éste debería ser violentamente progresivo y anula-

rís el espíritu de empresa, por lo que sólo sería recomendable hasta un límite en que no deprimiera al gran contribuyente en su deseo, benéfico a la colectividad, de aumentar sus ganancias (Carver).

- q) El impuesto justo debería gravar proporcionalmente a la suma total de goces según condición económica, deduciendo las necesidades indispensables; el sacrificio sería inversamente proporcional a la renta, si se mide por la utilidad final (Cohen Stuart).
- r) La amistad obliga a servir, no según los servicios recibidos, sino en la medida en que pueden hacerse (Aristóteles).
- s) Si a una persona se le cobra un impuesto, restringirá sus gastos aplicando una progresión: sobre el pan, nada; sobre la comida, un poco; sobre el vino, algo más; sobre la ropa, más; sobre el alquiler, más aún, y así sucesivamente sobre las diversiones, el lujo, etc. (Libelli).

IV - Teorías Social-Políticas

Son teorías que ven en el impuesto, además de su finalidad fiscal de proveer recursos, un medio para suprimir, atenuar o disminuir la desigualdad de riquezas, impedir que crezcan o restringir su aumento.

Mientras las teorías precedentemente reseñadas tratan de amoldar el impuesto desde el punto de vista del Estado como proveedor de servicios públicos o del contribuyente como sujeto obligado a cubrir los gastos que demandan esos servicios, las teorías social-políticas se basan en la evolución y extensión de las funciones a cargo del Estado, influido por la organización económica de la sociedad y por el interés de la clase dominante, pero atemperado éste por el interés social. Como se ha llegado a la igualdad civil y luego a la igualdad política, debería llegarse a la libertad igual para todos en el aspecto económico.

El Estado va asumiendo nuevas funciones sociales para conformar a las clases oprimidas o inferiores, en un interés superior de seguridad social y de civilización, que debe anteponerse al interés individual, y el impuesto ha dejado de ser un mero recurso fiscal, para convertirse en un instrumento utilizable para los fines de los Estados modernos.

Así, la acción del Estado para proteger industrias útiles que se cumpliera mediante aportes o subsidios o acordando franquicias o exenciones de impuestos, o bien estableciendo derechos aduaneros protectores o impuestos a los capitales inactivos para incitarlos a favorecer la producción, etc. Hay también gravámenes prohibitivos contra los vicios, el lujo, la competencia ruinosa de mercancías que se introducirían al país en perjuicio de industrias nacionales, etc., y lo mismo se aspira a que el impuesto sirva para suavizar injusticias originadas por la organización de la sociedad y del Estado, para alejar concentraciones de riquezas nocivas a la colectividad o conseguir una distribución más equitativa de las riquezas.

Entre los partidarios de estas teorías pueden contarse a la mayoría de los socialistas y a muchos demócratas cristianos y socialistas de cátedra o intervencionistas. Son teorías que han sido llamadas socialistas, aun cuando no faltan socialistas que las rechazan por ser contrarias a sus principios doctrinarios y otros sólo las aceptan provisionalmente como una pequeña conquista que se orienta hacia su ideal.

Adolfo Wágner, uno de sus principales sostenedores, afirmaba que así como las corporaciones, las reglamentaciones agrarias y comerciales, la asistencia pública, las leyes obreras, la aduana, etc., tratan de corregir los defectos de la repartición económica, el impuesto puede ser otro medio al que debe recurrir el Estado y que, como se llegó a la explotación por éste de los ferrocarriles, a la indemnización de los accidentes del trabajo, a la legislación obrera, etc., se llegará poco a poco a aceptar esa teoría.

La política del Estado puede completarse, según dicho autor:

- a) haciendo pagar bien, con tasas diferenciales, los servicios que no cobre a los necesitados;
- b) destinando los beneficios de servicios públicos a suprimir otros impuestos;
- c) explotando sus capitales y sus tierras;
- d) imponiendo a consumos populares para cubrir los gastos de instrucción, higiene, comunicaciones y transportes;
- e) haciendo pagar a los ricos los servicios prestados a los pobres, como el seguro obrero, con impuestos progresivos sobre el capital, las sucesiones, el lujo, etc.

Ya en Grecia, como reacción contra los períodos aristocráticos, parece ser que los pobres -cuando llegaron al poder- intentaron utilizar los impuestos no solamente para proveer al fisco los fondos que necesitaba (fin principal aceptado por todos), sino también como medio adecuado para disminuir la desigual condición económica contraria a la democracia, imponiendo gravámenes contra la concentración de fortunas; pero, en ello no se puede pretender que hubiera una teoría, sino el hecho de la democracia castigando a la riqueza. Atenas consagró, además de ese impuesto, la multiplicación de funciones retribuidas, las distribuciones gratuitas y un sistema de pensiones a huérfanos e incapaces (G. Platón).

Pero la teoría no nació hasta el siglo XIII, en el que B. Latini habló de sacar a uno y dar a otro hasta igualarlos, sin decir si el medio sería el impuesto, apareciendo posteriormente en Florencia -en el siglo XIV- un gravamen progresivo que era una verdadera explotación contra los ricos.

Guicciardini -contemporáneo de los Médicis- consideraba que el argumento más importante a favor de la progresividad era que disminuía la disparidad de fortunas y evitaba la acumulación excesiva de riquezas.

Contra la organización financiera en que los impuestos pesaban generalmente más sobre las clases pobres y eximían a la burguesía y a la nobleza, reaccionaron los filósofos y los enciclopedistas, pretendiendo que el impuesto tuviera un doble fin: sufragar las necesidades del Estado y reducir o hacer desaparecer la desigual distribución de fortunas; entre ellos: J.J.Rousseau, Federico el Grande, Helvetius, Von der Lith, Kabelleau, Noilliac, Gosselin.

La teoría precedió a los hechos y, con la Revolución Francesa, crecieron los partidarios y las tentativas para imponer contribuciones que procurasen la nivelación de las fortunas: se recaudaron numerosos empréstitos forzados y progresivos; se sacó la mayor cantidad de dinero posible a los ricos para castigarlos por su riqueza, armar a los "sans-culottes", dar trabajo a los pobres y ayudar a los indigentes, destacándose Fouché y Laplanche por sus abusivas "tasas prodigiosas"; los jacobinos, al adoptar la progresión, declararon que para deshacer fortunas lo mejor era abatirlas por pedazos y que deseaban reducir todas las fortunas a 4.500 libras de renta; Robespierre -que luego habría de defender la proporcionalidad- quería limitar a 3.000 libras esa renta; Babeuf -antes defensor del impuesto proporcional- sostuvo que para alcanzar la igualdad se requerían la distribución de la tierra, las leyes suntuarias y la tributación progresiva; Condorcet consideraba nocivas las grandes fortunas y que no habría igualdad real de derechos mientras no se nivelaran las riquezas, pero teniendo en cuenta que sería antieconómico y perjudicial un brusco desplazamiento de las fortunas optaba por aconsejar una progresión moderada; por último, el Consulado volvió a los impuestos proporcionales y regresivos.

- 1) Socialistas de cátedra: Los socialistas de cátedra o de Estado -que no deben confundirse con el conocido socialismo- consideran al impuesto progresivo como un medio para conseguir una mejor distribución de las riquezas y se apoyan para ello en argumentaciones como las siguientes:
- a) Los impuestos destinados a socorrer a los indigentes o afligidos son respetables y hasta religiosos, los que reprimen a los vicios son saludables y morales, los que caen sobre los abusos de la riqueza son filosóficos, los que gravan a la opulencia son equitativos. Donde hay pobres hay una carga más para el Estado, mientras los ricos se entregan a gastos estériles; la igualdad sería más beneficiosa, porque todos producirían (Montyon).
 - b) La desigualdad de fortunas sería nociva y peligrosa (Craig).
 - c) Las democracias deberían impedir las grandes desigualdades pecuniarias (Schön).
 - d) El impuesto debería suavizar el contraste de las situaciones sociales (Held).
 - e) El impuesto progresivo tendría que evitar la gran concentración de fortunas que es económicamente inútil para la sociedad (Ely).
 - f) Con el impuesto progresivo podría redistribuirse a los trabajadores lo que los capitalistas les han sustraído (Gordon Clark).

- g) La tributación debería tener fines económicos, fiscales y morales, limitando la apropiación particular de las riquezas producidas por el trabajo de todos, manteniendo cierta igualdad entre los hombres y atenuando los efectos del egoísmo y de la desigualdad natural; reduciría así el excesivo poder del capital y daría un poder social y económico más amplio al trabajo (M. Dufay).
- h) Debería evitarse la formación de capitales que excedieran los medios de producción, pues entonces disminuye el interés en aumentar la renta (Marsili Libelli).

2) Demócratas cristianos: Los demócratas cristianos consideran mala la actual repartición de las riquezas y algunos proponen, entre los remedios, el impuesto progresivo para limitar las grandes fortunas, que serían un peligro social (Abad Férét).

3) Socialistas: En general, los socialistas incluyen el impuesto progresivo en su programa mínimo, como una transición hasta el momento en que pudiera suprimirse la propiedad privada de los medios de producción y, en consecuencia, el impuesto en su forma actual. Sus argumentos son los siguientes:

- a) El impuesto progresivo sobre las sucesiones facilitaría una mejor repartición de riquezas (Decourdemanche).
- b) Deberían gravarse progresivamente las riquezas y lo superfluo, en una organización social transitoria (Cabet).
- c) El impuesto progresivo sería una medida transitoria hasta la restitución del suelo al Estado (Walrus).
- d) El impuesto sobre la renta podría ser una franquicia acordada por la burguesía, que significase más equidad impositiva (Maybon).
- e) Sería una solución fragmentaria de justicia e igualdad (P. Louis).
- f) Para conseguir la expropiación con menos resistencia podría imponerse a los que no trabajen, a los propietarios y abolirse los impuestos al consumo; deberían establecerse impuestos progresivos sobre renta, legados, donaciones, herencias y suprimirse a los herederos "ab-intestato" indirectos (Vandervelde).
- g) La economía social es la que debe igualar condiciones y el impuesto progresivo sería sólo una mejor aproximación a la justicia financiera, dentro de una sociedad desigual (De Greef).

Aquellos socialistas que doctrinariamente se declaran contrarios del impuesto progresivo o ven en el mismo un arma que puede emplearse en contra de sus aspiraciones, esgrimen los siguientes razonamientos:

- a) Mejor sería suprimir directamente la propiedad privada (Landry).

- b) Sería sólo una banal reforma burguesa (Marx).
- c) El impuesto único y progresivo sobre la renta sólo podría imponerse con un gobierno socialista y entonces no sería ésa la reforma (Engels).
- d) Los impuestos progresivos alcanzarían a los obreros, sin mejorarlos socialmente. La mejora del obrero se conseguiría con el aumento de la producción de riquezas y su mejor repartición, y no habría que impedir con la imposición progresiva el desarrollo de esa producción benéfica al progreso humano (Deynauld).
- e) El proletariado no puede esperar nada serio de las reformas fiscales burguesas (Grunwald).
- f) Todo impuesto proporcional o progresivo sería injusto y debería descartarse (Proudhon).

4) Contrarios a las teorías socio-políticas: Los que se oponen a estas teorías lo hacen desde dos puntos de vista: 1º, por su aspecto intervencionista en cuanto a la justicia distributiva, y 2º, por su carácter socialista y confiscatorio.

Para los primeros, el impuesto sólo debe tener por finalidad subvenir a las necesidades del Estado; algunos consideran que la actual distribución de riquezas es justa o ventajosa para la sociedad; otros observan que no se distinguen las fortunas bien o mal adquiridas por el trabajo, la inteligencia, el azar, los medios ilícitos, etc. Sus argumentaciones son las siguientes:

- a) No sería misión del impuesto hacer desaparecer las desigualdades sociales (Neumann).
- b) El impuesto podrá ser una fuente de renta, pero no un medio de regeneración social (Moye).
- c) Saldría de su esfera la administración fiscal si cambiase la situación de los contribuyentes recargando a unos, más que a otros (Murhard).
- d) En su aplicación, el impuesto no ha conseguido nivelar las fortunas; su verdadero fin debe ser únicamente financiero (Bastable).
- e) La acumulación de capitales es de interés social cuando aumenta, con el ahorro, la demanda de trabajo (P. Rossi).
- f) No sería justo gravar a los ricos para dar a los pobres (Bluntschli).
- g) El "prejuicio católico" de que los ricos deben lo superfluo, sería justificable en civilizaciones guerreras donde la riqueza se obtenía por la violencia, pero no en nuestra civilización industrial (Menier).

- h) Sólo podría admitirse una progresión limitada que no lesionase las funciones sociales que cumplen las grandes fortunas en la dirección de empresas, concentración de capitales, fomento de bellas artes y satisfacción de necesidades de una civilización refinada (Schäffle).
- i) El impuesto progresivo vendría a ser una forma endulzada del "reparto social", con el que a cada uno le tocaría muy poco de la renta total; el socialismo de Estado empeoraría las condiciones económicas, aunque sólo sacara algo a los ricos (V. Pareto).
- j) Antes de pensar en el impuesto progresivo para repartición de las riquezas, habría que ver si no se trata de insuficiente producción más que de distribución defectuosa (F. Flora).
- k) Aun no habiendo sólo subproducción, sino mala distribución, sería preferible la proporcionalidad impositiva, unida a la supresión de impuestos indirectos y a la fijación de un mínimum de exención elevado (Masé Dari).
- l) La concepción social-política sería expoliativa; una imposición elevada dificultaría fuertemente el poder de crecimiento del capital (Nitti).
- m) Es cierto que los impuestos influyen, acordando protecciones y favores injustos por mala política económica y financiera; pero, la ciencia debe impedir las perturbaciones en la natural distribución y no aumentarlas. La reforma estaría en una mejor organización de las clases productoras, pero no mediante el impuesto: la regulación del reparto de la renta -por el impuesto- sería la explotación más injusta y fraudulenta (R. dalla Voite).
- n) Si se nivelaran las fortunas aplicando impuestos progresivos, se negaría recompensa a la diversidad de aptitudes y de capacidades (Palmieri).
- ñ) No puede pretenderse nivelar las riquezas porque algunas hayan sido adquiridas por la violencia, el abuso de la fuerza, etc.; el impuesto progresivo castigaría brutalmente sin considerar el origen honesto o no de las grandes fortunas (de Molinari).
- o) La justicia del Estado está en acordar a todos iguales derechos y no hacer nada deliberadamente para aumentar las desigualdades de fortunas, pero no puede pedirse que las haga desaparecer; en todo caso, las reformas sociales estarían más en los gastos que en los recursos del Estado (Seligman y Weston).

Los que las acusan de socialistas y confiscatorias, atacan a las teorías social-políticas o a toda progresión o a la progresión rápida o a las progresiones existentes en países democráticos. Sus fundamentos son los siguientes:

- a) El impuesto progresivo no sería justo, y menos si pretende un fin comunista o socialista (Biersack).
- b) Hay gran distancia entre la política fiscal con fines de utilidad nacional (aduanas, sobre el lujo, etc.) y la de reducir la

desigualdad de fortunas, que conduciría al comunismo. Para eso sería inútil la ciencia financiera, pues únicamente habría confiscación (Seligman).

- c) La progresividad sería contraria a la seguridad de la propiedad y de los derechos y casi una proposición de igualar fortunas, ocultando un fin revolucionario (Lord Auckland, al aceptar la escala regresiva del proyecto Pitt de "income tax").
- d) La progresión no sería preferible al robo (Gentz).
- e) La progresión ilimitada es confiscatoria; la moderada y limitada abriría el paso a toda arbitrariedad (Thiers).
- f) La progresividad resultaría un "robo graduado" (J. Stuart Mill).
- g) El impuesto progresivo sería la primera concesión a las doctrinas expoliadoras, el socialismo (Bodin).
- h) La progresión produciría una confiscación más o menos rápida, según la tarifa (Schuhler).
- i) El impuesto progresivo resultaría antagónico del derecho de propiedad; buscaría igualar las fortunas desiguando las cargas (Waldeck-Rousseau).
- j) Sería el pillaje legalizado, la ley usada como escopeta (Guyot).
- k) La madre de la progresión sería la envidia y su hija la opresión (F. Leroy-Beaulieu).
- l) La transición a la sociedad colectivista se produciría insensiblemente gracias a las tarifas progresivas introducidas con la inconsciente complicidad de la burguesía (R. Stourm).
- m) Saliendo de la proporcionalidad cualquier regla sería arbitraria y consagraría la expoliación (F. Passy).
- n) La progresión equivaldría a "una pura hipocresía, una cobarde y vergonzosa transacción, una ilusión, un suicidio, una confiscación, una mixtificación, un juguete fiscal, la esencia de la arbitrariedad sin freno ni límite, el más estúpido e indigno de los engaños" (Proudhon, antes de defender la progresividad).
- ñ) La exención de un minimum de existencia no sería un peligro comunista tan serio como el impuesto progresivo (Tcholak Antitch).

5) Defensores de las teorías social-políticas: En defensa de estas teorías y contra la inculpación general de que son socialistas o confiscatorios no han dejado de hacerse refutaciones, rechazando esa acusación o buscando soluciones y limitaciones que impidan que el impuesto progresivo llegue a esos extremos. En esos sentidos pueden mencionarse las siguientes razones y proposiciones:

- a) El impuesto progresivo no es necesario a los socialistas porque

- llegados al poder- no necesitarían que existiera para aumentarlo, pues podrían crearlo o decretar cualquier otra imposición al capital (J.Siegfried).
- b) El impuesto progresivo no tendría por qué ser expoliador; si llegare a gobernar una mayoría socialista, se cuidaría poco de la propiedad o del sistema fiscal (Vauthier).
- c) La expropiación se conseguiría más sencillamente con la confiscación directa. El impuesto progresivo tiene una base estrecha para pretender esa expropiación; puede ser confiscatorio, como lo puede ser cualquier impuesto (Meyer).
- d) El impuesto global progresivo no sería socialista; únicamente perseguiría un fin de justicia en la tarifa. La concepción del impuesto es contraria a la idea socialista y si se lo defiende ha de ser porque en el régimen económico presente realiza la mayor justicia compatible (R.Louis, socialista).
- e) El impuesto progresivo no sería una reivindicación proletaria, sino una defensa de la pequeña burguesía contra la grande (Andler, socialista).
- f) El socialismo no esperaría realizar su ideal con la imposición progresiva; desearía que la persecución fiscal no disminuyera la riqueza social, ni pusiera en fuga el capital o lo castigara, como lo extinguiera las fuentes de renta (A.Veber, socialista).
- g) El impuesto a la renta no podría ser confiscatorio, ni llegar a la expropiación socialista, puesto que lo que desearía el socialismo es conservar la riqueza para darle una nueva organización (J.Jaurés, socialista).
- h) Con la progresividad del impuesto no se llegaría a igualar las rentas o fortunas; para sostenerla no es preciso recurrir al motivo socio-político; bastaría el de justicia moral (Vocke).
- i) La progresión, como medida extraordinaria, no estentaría contra la propiedad, sino que la confirmaría y no tendría tendencia socialista (Pescatore).
- j) No es lo mismo democracia y comunismo, ni es destruir la propiedad evitar que los impuestos caigan sobre el pueblo para aligerar a los ricos (Valerio).
- k) Diversos trabajos estadísticos comprueban que en la práctica los impuestos progresivos a la renta y al capital no han conseguido nivelar las fortunas, ni aun impedir su acumulación o crecimiento y que, lejos de ser una victoria socialista, asegurarían la continuación del sistema individual y la hegemonía del capitalismo, acordando a los ricos ventajas superiores a sus sacrificios (Masè Dari).
- l) La progresividad es peligrosa, aunque podría sujetarse a condiciones no gravando los bienes más de cierto límite, ni pretendiendo nivelar fortunas (des Sessers).

- m) La progresión limitada escaparía al reproche de expropiación (L.Chevalier).
- n) Se pueda ser partidario de la progresión, sin tener el propósito de nivelar las fortunas (L.Bourgeois).
- ñ) La solución estaría en fijar límites a la progresión (Abad Férret).
- o) El impuesto progresivo que no tratase de nivelar las fortunas, sino la miseria, sería una sabia medida conservadora porque, limitando el poder de crecimiento de la propiedad, suprimiría una de las razones invocadas por los colectivistas; no debería disminuir las fortunas, sino los excesos, evitando la expropiación de los trabajadores por unos pocos (Dufey).
- p) Para que no se le tilde de confiscatorio, el impuesto debería ser atemperado, es decir regresivamente progresivo (Frantz).
- q) La creencia de que la progresividad es tendencia comunista, se refiere a la progresión exagerada. No se pretende nivelar las rentas, sino repartir igualmente las cargas (Conrad).

V. - Teorías Compensadoras

Son teorías que no se pueden considerar ni socialistas ni económicas y que reclaman la imposición progresiva para compensar las desigualdades atribuibles a la misma acción del Estado, extendiéndose o no a las que pueda provocar la organización económica de la sociedad (compensadora general) o que sostienen la proporcionalidad impositiva ideal para cuyo fin el impuesto progresivo sobre la renta, sobre el capital y sobre las herencias compensaría la regresividad de los impuestos al consumo, que consideran necesarios o imposibles de eliminar (compensadora especial).

Los primeros sostienen que muchas de las desigualdades en la fortuna o en la renta tienen por causas la pasividad del Estado, que no impidió las apropiaciones conseguidas por la violencia o el fraude, y la misma acción del Estado, que favoreció con sus leyes a determinadas clases sociales en perjuicio de las otras.

Los segundos, buscando una proporcionalidad más exacta, justifican la progresividad en los impuestos directos para contrabalancear la regresividad que creen encontrar en otros impuestos sobre el gasto, pero no les preocupa el demostrar por qué la verdadera imposición debe ser proporcional, ni aclaran los motivos para no suprimir los impuestos que se consideren regresivos, extendiendo a todo el criterio estrictamente proporcional, o por qué debe mantenerse una injusticia para compensarla con otra injusticia, si es que les parece que lo son tanto los impuestos regresivos como los progresivos; tampoco indican cómo se han de medir o pesar esas desigualdades impositivas para que se compensen entre sí en forma tal que en el conjunto se restablezca la proporción.

1) Teoría compensadora general: Los razonamientos que se hacen para defender la teoría compensadora general son los siguientes:

- a) Los ricos harían trabajar a los pobres, imponiendo condiciones severas y aun irrazonables, validos de la fuerza que les dan la sociedad y el gobierno, que protegen su industria y el orden establecido y que dan poderoso apoyo al que tiene contra el que no tiene; los propietarios y capitalistas deberían contribuir con sus rentas para cubrir los gastos hechos en su favor por el gobierno, al que deben la existencia (Sismondi).
- b) El impuesto progresivo debería contrabalancear las desigualdades consagradas por las costumbres y las leyes, donde los productores no reciben todo el fruto de su trabajo y hay rentas no provenientes de ese trabajo (Ott).
- c) El impuesto progresivo hasta cierto límite, sería conveniente, agradable y equitativo, compensando las ventajas que su fortuna y las condiciones legales dan al rico (Courcelle-Seneuille).
- d) En el pasado, las leyes injustas aumentaron las desigualdades naturales, por lo que debería compensarse lentamente esa acción funesta y conservar sólo sus buenos frutos (C.Royer).
- e) Es indudable que en parte no despreciable las desigualdades de propiedad y de renta se deberían a faltas del Estado en su deber de protección contra la violencia o el fraude y que otra parte se debería a ciertos actos políticos del mismo Estado, como tratados de comercio, derechos de aduanas, leyes monetarias, embargos, guerras, etc. (Walker).
- f) El impuesto sabiamente progresivo podría reparar las injusticias imputables a leyes del pasado (C. van der Linden).

Las principales objeciones hechas a esta teoría -que ha tenido poca difusión- son las siguientes:

- a) Es funesta y revolucionaria porque castigaría a las fortunas bien o mal adquiridas y no puede establecer qué relación habría entre los bienes mal habidos y el impuesto progresivo (Boudrilart).
- b) Sería un elemento de perturbaciones sociales, no pudiendo seguirse los buenos y los malos efectos de la acción gubernativa (T.Martello).
- c) No podría medirse la influencia del Estado en las desigualdades de fortuna y el remedio propuesto será otra desigualdad (Seligman).
- d) Sería vaga y elástica, insuficiente para apoyar cualquier progresión; sobre las opiniones o los estados de espíritu, podría llevar en el hecho a la regresividad, a la proporcionalidad, a la progresión y hasta a la confiscación integral si se sostuviera que la propiedad es una simple creación del Estado y no un derecho natural (Suret).

2) Teoría compensadora especial: Sus partidarios se apoyan en las siguientes argumentaciones:

- a) Cuando la legislación fiscal fuera desfavorable a las pequeñas rentas, debido a los impuestos indirectos sobre artículos de primera necesidad, podrían aceptarse la exención del mínimum de subsistencia y el impuesto progresivo sobre los alquileres pagados, para compensar la carga excesiva que representan aquellos gravámenes; pero desgraciadamente todas las tarifas progresivas serían arbitrarias, aun cuando sólo se quisiera restablecer la proporcionalidad (L.Say).
- b) Los impuestos indirectos sobre artículos necesarios o útiles no son proporcionales a la fortuna de los contribuyentes, pesando más sobre las pequeñas; no porque sean necesarias a la existencia, sino por derecho y por justicia, deberían admitirse la exención de las rentas menores y una imposición moderada a las rentas medianas. Hay que impedir que el impuesto progresivo, como correctivo de las desigualdades inevitables que resultan de los impuestos al consumo, se aparte del exclusivo objeto de restablecer la proporción (P.Leroy-Beaulieu, contrario de la progresión, la admitía sobre alquileres para que el impuesto fuera realmente proporcional, por cuanto la relación del alquiler con la renta total es mayor en las clases inferiores y medias).
- c) Lo justo sería la proporcionalidad para un impuesto único, pero habiendo muchos los impuestos progresivos que contrapesen a los regresivos al consumo, restablecerían la justicia distributiva (Cauwès).
- d) En el sistema actual ciertos impuestos progresivos se justificarían como compensadores o paliativos transitorios; lo ideal sería suprimir el mal y no repartirlo, pues un suplemento cobrado al rico no atenuaría la miseria del pobre (Moye).
- e) La progresión en los impuestos directos, aunque imperfecta e imprecisa, haría un poco más justo el régimen fiscal actual, compensando la improporción de los gravámenes indirectos que son necesarios, pero regresivos (Carrié).
- f) Aun cuando se suprimieran los impuestos a objetos indispensables para la vida y quedaran otros sobre los no indispensables, pero de consumo general, sería necesario el impuesto progresivo sobre las rentas, como compensador (Wintzengerode).
- g) La exención de las rentas mínimas y la imposición regresiva moderada sobre la renta, sería justificable en la medida de la sobrecarga injusta motivada por los derechos de consumición (Bastible).

La regresividad en los sistemas fiscales sería -como se ha visto- el principal fundamento para admitir el impuesto progresivo compensador, pero no faltan adversarios que llegan a negar la existencia de semejante regresión.

Los partidarios de la teoría compensadora especial consideran

impuestos regresivos a: los que gravan al consumo, diversas capitaciones, el impuesto proporcional sobre los alquileres pagados, las patentes sobre signos exteriores, los derechos de registro y timbre, los impuestos a los transportes, los derechos aduaneros, municipales y de tránsito, el sellado de actuación, los gastos judiciales, los honorarios de oficiales ministeriales y las multas que prescinden de la situación pecuniaria del condenado.

Muchos han pretendido hacer cálculos estadísticos para precisar la medida de los impuestos pagados por diversas categorías de contribuyentes: Jevons, Levi, Cliffe Leslie, Chamberlain, Dufay, Neumann, C.Heiss, etc., llegaron a conclusiones análogas, según las cuales el conjunto de los impuestos vigentes en distintos países gravaban en mayor proporción a las rentas pequeñas que a las medianas y a éstas más que a las grandes, sin contar el alza de precios que permitían las barreras aduaneras y otras leyes protectoras del comercio y de las industrias nacionales.

También reconocieron la existencia de esa regresividad en el régimen fiscal en vigor, numerosos adversarios de esta teoría, aunque no la aceptan porque creen que el remedio es ineficaz o peor que el mal que se quiere extirpar, debiendo disminuirse o suprimirse directamente los gravámenes que motiven aquella regresión; difieren entre sí, en cuanto al carácter y extensión que se quiere dar a ese concepto y en cuanto a la forma en que podría eliminarse dicha desproporción, y no faltan los que, como E.Lebiche, consideran justa y natural esa regresividad en los impuestos al consumo, pues el precio de los artículos debe ser igual para todos y no podrían establecerse esos impuestos en forma variable según la fortuna de cada consumidor.

Otros niegan que exista tal regresividad, porque el rico consume más para él, su familia, su personal doméstico y sus accorridos, y si en algunos artículos gasta lo mismo que el pobre, éste sólo lo paga ese impuesto, mientras aquél paga otros además: territoriales, mobiliarios, etc., con lo que queda restablecido el equilibrio, lo que no ocurriría si se eliminaran los gravámenes indirectos.

Asimismo se ha tratado de demostrar con cálculos -como los de M.Block, Leroy-Beaulieu, Beaurin Gressier, Dudley Baxter y Ricca Selerno- que en realidad los pobres pagan menos impuestos que los ricos y que quizá pudiera ser que la clase media fuese efectivamente la más gravada; pero, tanto los datos usados por unos como por otros, son aislados, arbitrarios, susceptibles de errores apreciables e insuficientes para: 1º, medir las consecuencias de la diversa repercusión e incidencia de los impuestos directos e indirectos y aun de los invisibles por la elevación de precios motivada por el proteccionismo, las desvalorizaciones monetarias, etc., y 2º, establecer la verdadera situación ante el fisco de las distintas categorías de contribuyentes.

A los partidarios de la progresión general tampoco les interesa llegar por compensación a la proporción exacta, en el caso de que hubiera aquella regresividad impositiva, por cuanto consideran que es otra la finalidad que persiguen.

VI - Teorías de Arte o Científicas

Ante la inconsistencia de las teorías que se basan en la justicia distributiva fiscal, por no haber podido aclarar esa idea vaga y nebulosa que les sirve tanto para preconizar la regresividad como la proporcionalidad o la progresividad en los impuestos, se ha buscado su fundamento en otras bases: sea estudiando su aplicabilidad según teorías de arte, o bien analizando las causas de su formación, implantación, evolución, mantenimiento o supresión según teorías llamadas científicas.

Estas teorías, ajenas a la idea de justicia, se fundan en la observación de los hechos, sin pretender modificarlos sino más bien orientarlos. No procurar esa orientación razonada sería negar la necesidad de la teoría... y la ciencia de las finanzas estaría de más.

1) Teorías de arte: Entre los partidarios de las teorías de arte, unos ven en el impuesto únicamente una finalidad fiscal, mientras otros lo consideran un medio reformador, destinado a evitar perturbaciones sociales, mediante concesiones sucesivas y oportunas.

Los primeros -entre ellos Mac Culloch- creen que lo esencial es que el impuesto sea fácil de aplicar y de cobrar. El Estado actuaría según las condiciones de tiempo, lugar y desarrollo de la sociedad y los gastos que origine deben ser necesariamente cubiertos por ésta, sin que sea indispensable saber si es justa la distribución de las cargas.

Algunos opinan que no conviene descartar la idea de justicia y que no debe olvidarse ninguna condición, a menos que se convenga en que lo arbitrario y la opresión de una clase sobre otra sea la regla o la característica de la colectividad humana; pero no aclaran qué debe entenderse por justicia fiscal, ni cómo se salvarían en la práctica las dificultades que existen para precisar la repercusión impositiva, o la influencia de las costumbres, de la moralidad e instrucción de la población o de otros factores desconocidos.

Los que ven en el impuesto un medio reformador presuponen la amenaza de la revolución social que puede evitarse dando una parte para salvar mucho y sostienen que, transformando los impuestos regresivos en proporcionales y éstos en progresivos, puede aligerarse la carga de los pobres y sostenerse una organización democrática de asistencia social, con lo que la mejor suerte de los desheredados empujaría sus deseos de reivindicaciones y de alteración del orden establecido; gracias a esas concesiones oportunas resultarían finalmente favorecidos los ricos. Diversas argumentaciones han sido utilizadas para sostener ese criterio, entre otras que:

a) Es prudente adoptar el impuesto progresivo, porque el incumplimiento por parte de los ricos de sus deberes hacia los desvalidos fomenta al socialismo democrático (Eschenbach).

- b) Debe aceptarse el impuesto progresivo, porque con sus cifras de fiende la propiedad, desarmando al socialismo y adelantándosele sin dejarle de dónde asirse en sus empresas (Worms).
- c) El impuesto progresivo a las sucesiones es un medio de conjurar la ruina de una guerra social y los ricos deben consentir ese sacrificio (Darlu).
- d) El impuesto progresivo moderado mitigaría el descontento social llevando a las masas al progreso y no a la revolución; si la progresión es un peligro posible, evita otro peligro mucho mayor (Weston).
- e) Los poseedores de grandes fortunas no deben oponerse al simple sacrificio de una parte de su gran renta, como sería el impuesto progresivo, pues son los más interesados en evitar la revolución económica que significaría el colectivismo y el socialismo (Dufay).

2) Teorías científicas: Las teorías científicas se basan en el estudio de los hechos y llegan a la conclusión de que el impuesto, cualquiera sea su forma, ha beneficiado siempre a la clase rica o más rica, o bien que ha sido y será -mientras exista- favorable a la clase más poderosa o dominante. Como decía Suret, las características y la forma del impuesto dependerían de la oportunidad y de la posibilidad de su aplicación, precludingo de las concepciones éticas que hasta ahora a nada concreto habrían conducido.

Según Loria, siguiendo la evolución de los impuestos en sistemas pasados y presentes, comparando su filosofía y observando su común falta de ética, puede adivinarse cuál será el impuesto en el futuro, mientras subsista la actual organización económica. Advierte que en todas las épocas la estructura y las funciones del Estado están influenciadas exclusivamente por la clase que tiene el predominio económico, la que se sirve del poder para gravar más pesadamente a la clase oprimida.

En Roma no pagaban los esclavos porque nada tenían y, desde que preponderaron los grandes propietarios, se hicieron eximir de los gastos de los pobres.

Durante el feudalismo, los señores volcaron el impuesto sobre las clases burguesa y agrícola, desde que éstas tuvieron bastante para poder pagar; del impuesto proporcional se pasó al impuesto igual, de este al de los cultivos y consumos y, por último, sobre los consumos exclusivamente. Se produjeron algunas reacciones, como cuando en Florencia, con artesanos y pequeños propietarios en el poder, se estableció un impuesto con progresión acentuada.

En cuanto volvió a dominar, la burguesía invocó la igualdad jurídica y aplicó la proporcionalidad del impuesto, pero al principio impuso relativamente menos a las grandes fortunas y rentas, por ejemplo con derechos fijos de timbre; luego, con el pretexto de la emigración de capitales, gravó casi exclusivamente a los inmuebles, resultando ese impuesto directo un verdadero gravamen indirecto que

repercutía e incidía sobre el consumidor, es decir sobre el pobre. Además seguían en crecimiento los derechos de consumición, cuanto más influyente se hacía la burguesía, que deseaba convertirlos en único recurso fiscal, provocando revoluciones como las de Nápoles, Holanda, Inglaterra, etc.

Con la Revolución Francesa, el pueblo triunfante adoptó la proporcionalidad y luego la progresividad; pero, el Directorio -menos democrático- restableció los impuestos indirectos y la burguesía -sin abolir la progresión- llegó a establecer un verdadero reino financiero capitalista.

La prevalencia de la economía capitalista reduce el salario al mínimum durante una fase entera en que se castiga al trabajador y al pequeño propietario por la ley de persistencia del beneficio. Si la población no creciera tanto como el capital, habría un aumento en los salarios, lo que se evita expropiando al pequeño capitalista que -gravado con impuestos excesivos- se agregaría a la masa de los asalariados aumentando la cantidad de mano de obra ofrecida. Si no fuera posible excederse con impuestos indirectos, se gravaría el beneficio y, enrareciendo la acumulación de capitales, se bajaría indirectamente el salario, impidiendo su aumento y alejando además las protestas de los trabajadores. Resulta así, según las teorías de arte, que el impuesto a las ganancias es una ventaja y una necesidad para el capitalismo.

Por otra parte, si al obrero sólo se le da el salario mínimo, no sería posible hacerle pagar impuestos que, en definitiva, tendrían que salir del beneficio; lo que fué posible en la Edad Media no lo es ahora, pues los recursos no alcanzarían a cubrir los cuantiosos gastos del Estado contemporáneo.

La pobreza creciente del trabajador conduciría a la inmunidad fiscal del mínimum de subsistencia y a la transición de los impuestos indirectos sobre el pobre a los directos sobre el rico.

La evolución de la imposición sobre la propiedad o sobre la renta se explicaría, porque la primera estimula y la segunda retarda la acumulación de capitales. Aun con parlamentos que representen a los propietarios y capitalistas, se justificaría también el impuesto a las herencias, para evitar el aumento de la riqueza disponible, convertir un capital productivo en improductivo y evitar las especulaciones y la centralización, ruinosas principalmente cuando el beneficio es muy bajo. Igualmente cabría el gravamen progresivo cuando un impuesto proporcional sobre las ganancias, sin deprimir al gran capital, pudiera convertir al pequeño en capital improductivo provocando crisis que perjudicasen a aquél (bajas de precios, quiebras, etc.).

Del impuesto sobre el beneficio neto se pasa al impuesto general sobre las rentas, como reacción de los productores contra el rentista "parásito", el especulador, el capital inactivo, las profesiones, etc. Ese impuesto a la renta requiere como complemento gravar a las transmisiones de propiedad, para que no escapen a la imposición los capitales intermedios y los improductivos. La división de las rentas en agrarias e industriales serviría para que, según la clase que domine, se grave más a unas que a otras.

En casos de guerra o crisis, la burguesía prefiere los empréstitos al aumento de impuestos, porque sólo podría imponer débilmente a las clases trabajadoras, mientras que el servicio de los empréstitos puede cargarse en el futuro a la parte pobre de la población, beneficiando a los capitalistas.

El concepto de justicia, como el de la moral, varía según la época y, hasta ahora, únicamente se traduciría en ventaja para las clases ricas. En vano se invocaría la justicia para eliminar los impuestos indirectos o implantar la progresividad: los hechos son los que convencerían de su necesidad cuando llegare el momento propicio para convertirse en ventajosa para la clase propietaria.

La progresividad, al impedir que el producto del pequeño capital y el salario desciendan bajo el mínimum, sería esencialmente capitalista y escaparía a la crítica de tender a la confiscación, puesto que su límite estaría dado por la parte del impuesto proporcional que haría descender aquel beneficio o el salario a menos de lo indispensable para la existencia.

El arte financiero puede servir para que la clase trabajadora sea aliviada con la inmunidad tributaria o con menor tasación, si ésta es inevitable, para que la imposición sea menos onerosa para las clases pobres y para que la diferencia entre la suma impuesta y la recaudada sea mínima, ajustando los gastos de percepción.

La teoría de Loria es, por lo tanto, materialista y significa una orientación con mucho de verdad al sostener que la materia imponible y la forma de imposición están dadas por las circunstancias, según la organización económica y preeminencia de la clase poseedora. Faltaría considerar la repercusión de los impuestos, materia intrincada y poco menos que insoluble, para poder decir cuál es la influencia que tiene en realidad la organización social. En cuanto al impuesto progresivo es necesario averiguar las consecuencias que puede tener su aplicación: en el espíritu de ahorro, en su colocación, en su emigración, en las inversiones en valores mobiliarios extranjeros, en la incitación al fraude, etc.

El hecho comprobado es que la clase más poderosa o dominante políticamente carga o trata de cargar sobre las otras la mayor parte de los gastos públicos. Es lógico que, estando la clase capitalista en el poder, dicte leyes que le sean favorables y restrinja la aplicación de los impuestos progresivos y la exención del mínimum necesario para la subsistencia; por el contrario, una mayoría obrera que llegase al poder trataría de eximirse total o parcialmente de los impuestos, recargando los que gravasen a los ricos.

Sin embargo, es difícil que esas situaciones se presenten sin atenuantes, por cuanto las clases que dominan políticamente no responden a una igual potencia económica. Aun suponiendo que el concepto de justicia estuviera sometido al egoísmo de la clase que está en el poder, hay, en todas las clases, personas que apartan sus intereses o los de su clase, atemperando el egoísmo y el altruismo, con sus sentimientos morales.

Hay parlamentos constituidos por voto restringido que, en materia fiscal y social, conceden más que otros integrados por el vo-

to universal: Gran Bretaña ha tenido siempre una legislación fiscal más adelantada y más democrática que Francia. Y en las naciones democráticas no es raro encontrar que una mayoría proletaria esté representada por personas acomodadas y aun por verdaderos capitalistas; también puede influir en las decisiones de un gobierno capitalista el temor de las represalias o el propósito de halagar a las clases pobres con fines demagógicos.

La incidencia y los demás efectos económicos del impuesto son igualmente limitaciones que deben ser tenidas en cuenta por la clase preponderante.

Según Suret, el estudio de las condiciones y circunstancias económicas hará posible la aplicación de una determinada clase y graduación de impuestos que aproveche lo más posible a la clase dominante, dé al Estado la mayor cantidad de recursos y provoque la menor recriminación de las clases sujetas a esas contribuciones.

VII - Crítica General de las Distintas Teorías

En general, puede afirmarse que ninguna de las teorías expuestas ofrece una base segura que sirva de verdadero fundamento para la distribución impositiva, ni para la forma justa del impuesto que respondería a sus respectivas proposiciones.

No llegan a definir cuál sería el sistema fiscal más equitativo y, si inclinarse hacia la regresividad, la proporcionalidad o la progresividad tributarias, no determinan a qué impuestos se refieren, esto es: si ha de adoptarse un impuesto único o si deben subsistir impuestos múltiples y, en ese caso, cómo se mediría la relación de los gravámenes a pagar con la materia imponible o con la situación económica o personal del contribuyente, según el sistema impositivo que se propicie.

Los que sostienen que el impuesto debe ser la retribución de los servicios que presta el Estado pretenden convertirlo en una serie de tasas que cobraría éste a cada uno que utilizase determinado servicio; pero la dificultad está precisamente en que no se puede determinar qué parte de esos servicios ha sido hecha en beneficio de cada contribuyente. El Estado no tiene por misión prestar servicios en interés particular de una o varias personas: hasta las empresas comerciales o industriales que administra el Estado -y que aplican tarifas para los que utilizan sus servicios específicos- responden a un interés colectivo de seguridad, civilización, progreso y bienestar social, beneficiando al mismo tiempo al resto de la población. Como ya se ha dicho, en toda tasa hay una parte negativa o positiva de impuesto, pues una tasa pura estaría fuera de los fines del Estado.

Aun cuando se pretendiera equiparar el Estado a una gran empresa comercial que vendiese sus servicios al precio de costo -pues que no persigue fines de lucro, ni habría destino para el sobreprecio o utilidad que pudiera obtener- resultaría imposible aplicar por analogía el criterio que siguen las empresas particulares. Si se tratase de vender mercaderías o productos, podría sostenerse que

los grandes compradores tendría que obtener un precio más bajo, como ocurre en el comercio, pero si ese precio es el de costo no podría cobrarse menos a unos y más a otros.

Los servicios del Estado tienen más semejanza con los de las empresas que no venden mercaderías y tales empresas no han tratado nunca de cobrar exactamente a cada individuo que utilizase sus servicios el gasto ocasionado más la ganancia que esperasen obtener de sus actividades. Una empresa de transportes cobra lo mismo a un pasajero cuando el vehículo va casi vacío que cuando va lleno; lo que cobra a los pasajeros de primera clase no está en relación con el mayor gasto que tenga por utilizar un material mejor y mayor cantidad de personal, sino con algo más que compensa la menor tarifa de la segunda clase; los tranvías "para obreros" prestan el mismo servicio que los que no lo son y sin embargo su tarifa es reducida. Una empresa de espectáculos cobra distintos precios en días hábiles y en días de fiesta, o en el mismo día según se trate de funciones vespertinas o nocturnas; también establece tarifas superiores en los días de estreno y siguientes, para luego -en los últimos días- fijar precios "populares"; la relación del precio con el costo únicamente puede hallarse en el conjunto, pues si se observa aisladamente es en realidad inversa: un domingo, con el local repleto de público, el costo por espectador es mínimo, comparado con el que corresponde a un día de semana, de escasa concurrencia y en el que se cobra una tarifa menor por el mismo espectáculo.

Si en las empresas privadas no se ha buscado aplicar la relación de precio y costo para cada beneficiario del servicio -lo que por otra parte sería contraproducente y antieconómico- menos podría defenderse tal criterio para medir los impuestos que cubran el costo de servicios mucho más difíciles de individualizar y que tampoco están sujetos a la voluntad de usarlos o renunciar a ellos. Si lo que se quiso decir es que la recaudación debe cubrir el costo total, nada se ha resuelto en cuanto a la justicia para distribuir las cargas.

En cuanto a los que, para defender la regresividad en la teoría, recuerdan que las empresas de transporte de mercaderías conceden mayores ventajas a los grandes cargadores, olvidan que la misma o mayor ventaja podrían obtener grupos de pequeños cargadores que se unieran para contratar el transporte de grandes cantidades, gozando de tarifas mínimas; la falla está en la desorganización de estos últimos, pero no puede pretenderse que igual sucede con el Estado, que es la unión de todos los habitantes grandes y pequeños, ricos y pobres.

El Estado-asegurador tampoco podría regirse con el criterio de las compañías de seguros, pues no tendría a su cargo la indemnización de siniestros, sino el prevenirlos. Para asegurar la vida o los bienes contra los peligros o agresiones externas, tendría que hacerse un análisis demasiado complicado de los posibles riesgos a que estarían expuestos cada persona o cada bien, con lo que resultaría prácticamente imposible precisar individualmente cuál sería la protección preventiva necesaria, sin que por ello se pudiera pretender indemnización so pretexto de que esa protección resultó insuficiente, pues está probado que si algunos peligros son previsibles o evitables, otros no pueden reducirse ni eliminarse; por ejemplo: el

caso de una invasión por parte de una potencia extranjera o simplemente el robo de un título al portador. Habría que justipreciar también el valioso aporte de los ciudadanos que exponen o pierden sus vidas en la defensa nacional, mientras otros aprovechan esa protección.

Considerar al Estado como simple protector de la seguridad de las personas y de los bienes sería una concepción netamente individualista que en la práctica ha perdido actualidad ante la mayor extensión y complejidad de las funciones asumidas por el Estado contemporáneo. Aun en aquella hipótesis, sus sostenedores no han llegado a ponerse de acuerdo en cuanto a la forma de medir ora el costo del servicio requerido por cada individuo, ora el valor que ese servicio tiene para el contribuyente.

La imprecisión de los términos costo, dividendo, ventaja, beneficio, goce, contraprestación, valor, etc., sólo provoca confusiones, dejando supeditada al factor psicológico la interpretación que cada cual crea más ajustada a la realidad o a sus convicciones.

En las teorías del costo, hay más argumentos a favor de la regresividad, a pesar de que muchos terminan por admitir que no es lo mismo la teoría que la práctica y, en consecuencia, propician la exención de las rentas mínimas. Los que defienden la proporción o la progresión basándose en el costo del servicio, no consiguen demostrar su tesis con fundamentos sólidos.

En las teorías del valor, no pudiendo conocerse el verdadero valor de cambio y menos el de uso -que depende de la apreciación personal de cada uno- cualquier conclusión a que se pretenda arribar no podría basarse más que en meras presunciones. Hay más argumentos para sostener la progresividad, pero ninguno indica su intensidad y medida.

En las teorías de la facultad se encuentra un mejor patrón para los impuestos, pero -como dice Suret- sus partidarios giran en un círculo vicioso: son partidarios de la proporcionalidad a las facultades porque lo es a la renta o a la fortuna y son defensores de la proporcionalidad a éstas porque lo es a la facultad.altaría todavía aclarar qué debe entenderse por facultad, aptitud o capacidad contributiva, que insensiblemente conduce a la idea subjetiva del sacrificio que produce el pago de la contribución y dificulta aún más la determinación de la forma y medida del impuesto.

En general podría aceptarse que la productividad o potencialidad del capital sigue una relación progresiva a medida que éste aumenta, pero la cuestión no se resolvería con una fórmula simple: habría que estudiar cada clase de capital y -dentro de cada clase- cada individuo, porque las aptitudes varían según el poseedor y aunque se deseara prescindir de elementos subjetivos limitándose a una media normal, habría que basarla en el cotejo de numerosas situaciones individuales y considerar los rendimientos crecientes, constantes o decrecientes para encontrar la escala exacta de esos rendimientos. Al igual que tiene más probabilidad de ganar el jugador o el especulador que dispone de más capital, una empresa tiene más potencia económica cuanto más grande y rica sea, pero -no obstante- puede estar integrada por pequeños accionistas que no tengan nada

de ricos.

Algunos combinan las teorías del cambio y de la facultad diciendo que la prestación del Estado y la impuesta a los contribuyentes deben corresponderse, pero cada uno debe pagar individualmente según su capacidad; otros sostienen que los impuestos nacionales o sólo los gastos para seguridad interior y exterior deben ser distribuidos según facultades y los comunales o todos los demás gastos deben serlo según el "quid pro quo".

La combinación de ambas teorías atenúa sus defectos, pero aumenta la obscuridad de su fundamento y aplicación, sin proponer ninguna escala o tasa que contemple el interés público y el individual. Recuérdese además que los recursos municipales, que suelen considerarse "tasas", tienen necesariamente algo de impuestos, ya que con ellos se cubren los gastos de fincas exentas, de caridad, de hospitales, etc. Por su parte, los gobiernos nacionales también acuden a sus rentas generales para acordar auxilios o subvenciones a las provincias pobres.

En las teorías del sacrificio predomina cierta orientación hacia la progresividad, pero el problema se torna más complicado cuando se procura hallar la medida de esa progresión, porque se carece de elementos ciertos y las hipótesis en que se basan sus cálculos son por demás arbitrarias y discutibles.

Así como puede observarse que un médico-cirujano cobra más o menos por una misma clase de operación quirúrgica según la condición social y económica del paciente o de su familia y hará gratuitamente igual servicio a un pobre, surge evidente una intuición hacia la justicia al observar que no es lógico ni equitativo establecer un impuesto proporcional que no admita la exención del mínimo de subsistencia, ni se preocupe por atenuar la desproporción en el disfrute de las diferentes clases sociales. Faltaría al legislador la certeza o la limitación de los alcances de la progresión, por lo que habría que analizar serenamente si es preferible una inestabilidad dirigida hacia lo que se reconoce justo, a una estabilidad que es buena por eso solamente, pero que podría ser injusta, como es el caso de los impuestos indirectos arbitrarios o prescindentes del que en realidad los paga.

En las teorías social-políticas se trasunta un principio, quizás inconsciente, de la acción diaria de todos los impuestos; pero, al pretenderse que el impuesto sea simplemente un medio para impedir una mayor desigualdad de riquezas o reducir a proporciones más justas esa desigualdad, se recurre a procedimientos indirectos, ineficaces para el fin perseguido o desastrosos para la economía general. Carécese, por otra parte, de estadísticas o datos precisos que permitan fijar hasta qué punto la desigualdad o ciertas clases de desigualdades aumentan o disminuyen y hasta qué límite pueden considerarse perniciosas o útiles para la sociedad.

En las teorías compensadoras, tanto general como especial, únicamente se busca remediar un presunto mal con otra injusticia evidente. Para compensar las desigualdades de fortuna que tuvieron su origen en influencias o errores pasados por parte del Estado, podría llegarse a la confiscación integral de la propiedad, supuesta

creación estatal, pero si se tratara de castigar las apropiaciones indebidas, se tendría que investigar y determinar el origen de cada fortuna o renta -adquiridas con o sin intervención del Estado, por actos u omisiones de éste- lo que sería casi imposible de practicar, aun suponiendo que pudiera eliminarse la vaguedad y elasticidad que encierra la misma concepción teórica.

Para restablecer la proporcionalidad impositiva, mediante la aplicación de algunos impuestos progresivos, habría que aceptar previamente que existen gravámenes regresivos que no pueden suprimirse y que la verdadera justicia distributiva esté en esa proporcionalidad que se busca mediante compensaciones. A los verdaderos partidarios de la progresión general no les interesa tal compensación; en cambio, los defensores de la imposición proporcional deberían aceptarla donde haya impuestos regresivos y así, el mismo Leroy-Beaulieu -tan contrario de la progresividad- la admitió sobre los alquileres pagados o justipreciados, como si fuera realmente proporcional.

Los sostenedores de la compensación especial no han podido demostrar sobre quién recaen en definitiva los gravámenes regresivos, ni cómo se les podría compensar. No habría seguridad en el sentido que se pretenda y podría ocurrir que la ansiada compensación terminara por aumentar más aún la desproporción existente, en lugar de anularla o por lo menos reducirla. Basta citar un ejemplo: el proletario acosado por los impuestos a su consumo puede llegar a resarcirse en parte, gracias a mejoras que obtenga de su patrono; sin embargo, en huelga o cesante no hay repercusión, las reivindicaciones no se consiguen de inmediato y, cuando llega el momento, el patrono trata de aumentar los precios, y el proceso continúa indefinidamente, sin que se conozca la distribución de las cargas.

En las teorías de arte o de aplicabilidad no puede encontrarse suficiente fundamento para establecer impuestos -sean regresivos, proporcionales o progresivos- con el único fin de procurar recursos al Estado, por cuanto las actividades que éste desarrolle en la actualidad son también de orientación económica y moral y no hay motivos para que prescinda de uno de los medios, como indudablemente lo es el impuesto, para cumplir sus finalidades.

Tampoco parece lógico que el Estado se proponga únicamente impedir o contener una supuesta revolución social que amenace modificar la organización económica, pues sería convertirlo en una valla opuesta al progreso y a la evolución que, en el proceso histórico, destaca a la humanidad encaminada hacia un ideal de justicia y de equidad que está lejos de alcanzarse. Es una teoría de apariencia conservadora y que para combatir al socialismo le va haciendo concesiones o, mejor dicho, va claudicando paulatinamente de los postulados que quiere defender, para terminar perdiéndolo todo: como decía de Resnas, es de idiotas abrir la bolsa, para evitar el asalto.

En las teorías llamadas científicas hay por lo menos una intención plausible y un método de análisis que puede llevar a soluciones más acertadas, sin apartarse de la realidad. No buscan justificar la causa o las consecuencias de los impuestos; pero, del estudio de las circunstancias en que se implantaron, modificaron o extinguieron, tratan de sacar deducciones que permitan prever o aconsejar

jar las formas y clases de impuestos aplicables en determinados: país, momento, situación financiera o económica, clase dominante y resistencia mínima posible.

VIII - Conclusión

Las teorías expuestas carecen de base suficiente para sostener una forma determinada de imposición general. Hacia cualquier sistema que se inclinen sus conclusiones, tropiezan en la práctica con dificultades hasta ahora insalvables y que llegan con frecuencia a contradecir sus proposiciones iniciales.

No hay duda que el medio y las circunstancias en que se estozaron han influido grandemente en la evolución de las teorías y en el predominio de unas sobre otras. Seligman, que se mostraba partidario de la progresión en la teoría, llegó a considerar que no era conveniente su aplicación en Estados Unidos a impuestos territoriales, a la renta, al capital, a las sociedades, etc., encontrando únicamente posible la imposición progresiva a las herencias o mejor aún a los legados y donaciones; para llegar a la justicia ideal que reclama la progresión, según afirmaba, sería necesario encontrar antes un método más armónico de impuestos organizados en tal forma que incidan y graven la renta total de cada individuo y se eviten evasiones, defraudaciones o arbitrariedades.

No basta con invocar la justicia para defender un sistema impositivo cualquiera, porque el concepto de lo justo no ha sido nunca un postulado inalterable. Lo que ayer se consideró justo, hoy puede no serlo y por ello es indispensable que, antes de llegar a conclusiones categóricas, se desentrañe y defina la idea de justicia en las circunstancias que se analicen. Aunque no se llegue a una definición unánimemente aceptable, debe buscarse por lo menos la que parezca más acertada para el consenso público.

Tampoco hay que limitarse a contemplar los hechos y buscarles su justificación. Para eso no se necesitaría ninguna ciencia, porque toda acción humana o de gobierno tendría su explicación; pero no se sabría si estuvo mal o bien encaminada, si era beneficiosa, contraproducente o innecesaria, en fin si merecía el aplauso, la reprobación o la indiferencia de la colectividad.

Besarse en los hechos para llegar a afirmaciones fatalistas según las cuales sólo prevalece el egoísmo de las clases dirigentes y nada pesan los principios humanitarios de la solidaridad social, es enfocar la cuestión en uno de sus múltiples aspectos, olvidando los muchos factores que influyen en los fenómenos socio-económicos.

No significa esto que deba prescindirse de las teorías mencionadas, pues todas ellas tienen una parte de lógica que conviene recoger y aprovechar para encontrar alguna orientación y poder vislumbrar algo útil en su fondo y así llegar a conclusiones serenas e imparciales.

Tercera Parte

LA PROGRESIVIDAD DE LOS IMPUESTOS EN LA HISTORIA

Analizadas las teorías y demostrada la inseguridad de sus bases para propugnar un sistema fiscal determinado, es necesario confrontar los hechos para tratar de descubrir las razones a que obedecen y la correlación que pudieran tener con aquéllas.

Es común además, en todo estudio de fenómenos sociales, económicos y financieros, el análisis retrospectivo de los hechos que en su evolución aclaran y perfilan el proceso seguido para llegar a la situación actual.

Es también un defecto corriente que para defender una tesis preconcebida se escuda en su apoyo a los antecedentes que pudieran servir para justificar la doctrina sustentada, y es más lamentable todavía cuando por ofuscación o adrede se prescinde de los precedentes contrarios o se los relega a segundo plano restándoles valor.

I - Antecedentes Históricos de su Aplicación

Al remontarse a los primeros tiempos de la historia para destacar las ocasiones en que, con las formas más variadas, se llegaron a aplicar impuestos progresivos, no debe olvidarse que tales impuestos pudieron ser manifestaciones esporádicas de principios que carecían de arraigo y que cotejados con otros sistemas impositivos dominantes pudieron tener muy poca importancia.

Aun en la actualidad, en que la imposición progresiva se ha generalizado para ciertas contribuciones directas o personales, no puede dejarse de reconocer que, hasta en los países más progresistas y civilizados, la mayor parte de los ingresos fiscales provienen de gravámenes proporcionales, algunos de ellos sólo por su forma, pudiendo resultar en realidad regresivos por su incidencia; tan poco han llegado a desaparecer los impuestos que aun por su estructura son parcial o totalmente regresivos.

1) En la Antigüedad: Parece ser que en la India hubo una contribución progresiva de los agricultores, a mayor fertilidad del suelo, desde $1/10$ de la producción para las tierras menos fértiles, hasta $1/6$ para las más productivas. En el período budista (Manú) habríase pagado $1/12$, $1/8$ ó $1/6$ de la cosecha, según el grado de productividad.

En la China, el Tcheou-li imponía también al cultivador un tributo proporcional a la fertilidad natural.

En Cartago y Tiro hubo un impuesto progresivo al capital.

El pueblo hebreo fué gravado en Judea (Giuda) con impuestos progresivos a la entrada, para reunir el tributo exigido por el fa-

raón Neco después de derrotar a Josafat. Aunque la imposición general se basaba en los diezmos (décima parte), se ha interpretado que el Deuteronomio (Cap. XVI, 10, 16 y 17) se inclinaba a la proporcionalidad subjetiva según las capacidades (suficiencia) de cada uno.

No está suficientemente probado que en Atenas la reforma de Solón haya llegado a implantar un impuesto progresivo basado en una división del pueblo en clases. Los que afirman su existencia se fundan en un pasaje del historiador bizantino Julio Polluce, que vió quince siglos después de Solón; sin embargo, Aristóteles -al referirse a la reforma solónica- sólo habla de un censo de las fortunas privadas y de la población, efectuado con fines políticos, para la repartición de los empleos públicos. Las clases eran cuatro: los "pentakosiomedimni", propietarios con una producción de 500 medidas de productos áridos o líquidos, los "triakosiomedimni" o caballeros, con una producción de 300 medidas y que podían mantener un caballo; los "zengiti", con una producción de 150 medidas y que poseían dos bueyes, y los "theti", que era la clase inferior porque no alcanzaba a tener lo fijado en las otras.

Según Boeckh, Solón habría valuado el medimno en una dracma y para calcular el capital se multiplicaba por doce el rendimiento agrícola. El impuesto, llamado "thético" por eximir a esa última clase, habría sido de tipo único, pero graduado en cuanto a la materia imponible, pagando: sobre el capital total, la primera clase; sobre las 5/6 partes, la segunda, y sobre las 5/9 partes, la tercera clase, a razón de 1 talento, 30 minas y 10 minas respectivamente (1 talento = 60 minas; 1 mina = 100 dracmas). No se sabe si ese impuesto llegó a aplicarse como contribución ordinaria y graduada hasta el año 380 antes de Cristo, en el que parece se habría transformado en un gravamen a las rentas muebles e inmuebles, que comprendía también a los extranjeros residentes en Atenas. Aunque la exactitud de las cifras ofrece dudas, varios autores sostienen que persistía en dicho año la división en 4 clases y que el impuesto seguía una escala progresiva desde 1 % sobre las rentas no mayores de 25 minas, hasta el 20 % sobre las superiores a 100 minas.

En Roma, el "tributum ex censu" fué proporcional y gravaba a las clases aristocráticas del dinero y de la tierra. La progresividad sólo aparece excepcionalmente en algunos empréstitos forzosos, como el del año 538 de Roma con motivo de la segunda guerra púnica y que fué reintegrado en 547 por propuesta del cónsul M. Valerio Lavino. Con el desorden de las finanzas imperiales, el tributo de los fundos se transformó en progresivo y se generalizó con el emperador Marco Aurelio, midiéndose por la materia imponible, en forma creciente. Para la "ingatio o capitatio terrena", el código teodosiano estableció una deducción fija no imponible; también se aplicaba un impuesto de clase según fortuna presunta y bienes fundiarios, con el nombre de "collatio glebalis" o "gleba senatoria", dividiendo a los contribuyentes en tres clases y gravándolos con una tarifa regresiva de 8 a 2 "folles", pero los que no alcanzaban al minimum debían pagar por lo menos 7 sólidos, siempre que no obtuvieran su exención. Después de instalada la república, consideró la mayor fertilidad natural del suelo y fijó cuotas que ascendían a 1/12, 1/10, 1/7 ó 1/5 del producto, como canon anual por la concesión de tierras a los colonos ("agri vectigalis").

En la Galia existió la "capitatio humana", para la cual varias "capita" pobres formaban un "caput censuarium"; gravándose a un "caput" rico como a muchos "capita" pobres.

El impuesto a las sucesiones fué implantado en 759 a.c., por Augusto; con el nombre de "vicesima hereditatum"; según algunos la Lex Julia gravó a toda sucesión testada o "ab-intestato", donación o legado, de ciudadanos romanos o con ciudadanía, sin admitir reducciones, exenciones o diversidades de cuotas, salvo para los pobres que no superaban los 50 áureos. Caracalla llevó la cuota al 10 %, Nerva exceptuó a algunos grados de parentesco y en la época de Trajano adquirió cierto carácter progresivo al eximirse a los parientes próximos y a las herencias pequeñas. Su aplicación cesó según unos con Dioclesiano, para otros con Gordiano III y según algunos en el segundo reinado de Constantino.

Ya un siglo antes de Cristo habría existido en Egipto -según Lumbroso- un gravamen progresivo a las sucesiones, por grado de parentesco, y hay quien sostiene que también lo hubo 39 años antes de la era vulgar con los triunviros y 169 años a.c., por la Lex Veconia.

2) En la Edad Media: En la primera mitad de la Edad Media y en las finanzas feudales predominaron los impuestos de clase o capitaciones graduadas por familias ("fogage" = hogar) y el diezmo del producto bruto de la tierra, que restringía la producción agrícola y era marcadamente regresivo. En general, los gravámenes recaían más que proporcionalmente sobre los pobres; se gravaba más a los pequeños bienes, porque consideraban que su poseedor debía tener mayor renta proveniente del trabajo. Pocos casos se conocen de impuestos regresivos, casi siempre aplicados antojadiza y transitoriamente, o algunos empréstitos forzosos y capitaciones por clases, con cuotas progresivas.

En la segunda mitad de la Edad Media, con las comunas y las luchas civiles, surgieron gravámenes progresivos que en muchas oportunidades se convirtieron en armas políticas o de prevalencia de facciones que aprovechaban frecuentemente el poder para organizar venganzas, persecuciones o despojos contra sus enemigos personales.

En Sicilia, durante la dominación musulmana (siglos XI y XII), el "khrag" fué un diezmo con 3 cuotas diferentes: 5 % para los terrenos con riego artificial; 10 % para los terrenos con riego natural, y 20 % para los regados con canales mantenidos por el Estado. Asimismo la "giziah" (capitación anual) tuvo cuotas más elevadas a mayor riqueza del contribuyente: 12, 24, 48 dracmas.

Apareció en Italia la progresividad de las contribuciones en las comunas o repúblicas medievales de Luca, Sena, Perugia, Pisa, Génova, Florencia, etc., sin llegar a constituir un sistema orgánico y estable de las finanzas.

En Florencia, la "decima scalata" (diezmo escalado) que se cobró a los ricos en 1378 habría sido más bien un empréstito forzoso sobre las fortunas y desapareció cuando volvió al poder la aristocracia. En 1427 ese diezmo se convirtió en impuesto ordinario y graduado, con cuotas levemente progresivas con respecto a los aumen-

tos de renta; según Pagnini: 100 florines de renta, pagaban el 3 %; 200, el 3½ %; 500, el 4 %, etc. (degresivo, hasta 1.000 florines).

La escala gradual usada desde 1427 hasta 1443 cambió su nombre por el de "graziosa" (impuesto grato) bajo los Médicis, que exageraron el principio para conquistarse la plebe y para arruinar a sus rivales opulentos con el pretexto de compensar la evasión del impuesto proporcional sobre capitales mobiliarios. El gravamen variaba desde el 4 % hasta el 33½ % sobre la renta, más una capitación de 1 a 80 sueldos, según las 14 clases en que se dividía a los contribuyentes. En 1447 se aumentó, cobrándolo únicamente sobre la renta: de 8 % para las de 50 florines, llegaba al 50 % para las superiores a 1.500 florines. Ese impuesto "que pasó a llamarse "decima dispiciante" (impuesto desagradable) siguió percibiéndose aún después que aquéllos fueron expulsados.

En Francia, en la época de Carlomagno se cita un impuesto de clase extraordinario, cobrado en 779 a: los abades, abadesas y obispos, 1 libra; las fortunas medias, ½ libra, y los menos ricos, 5 sueldos. En 805 fué también progresivo el impuesto sobre muebles ("heribannum"). Durante la dominación carolingia de 840 a 877, Carlos el Calvo estableció un impuesto extraordinario según la mayor riqueza e importancia política. En 1188, con motivo de la cruzada, Felipe Augusto impuso un "auxilio" de 10 % sobre bienes muebles y 0,5 % sobre inmuebles, en atención a que los propietarios se armaban como guerreros.

En 1295, la "cinquantième" de Felipe el Hermoso fué netamente progresiva en dos grados, gravando al capital y a la renta: a) con capital menor de 100 sueldos pagaban, por su trabajo, un jornal por año los asalariados y 6 dineros los que no tenían remuneración fija; b) con capital hasta de 10 libras, abonaban 0,5 %; de 10 a 1.000 libras, 2 % (quincuagésima parte), y con capital mayor de 1.000 libras, un impuesto fijo de 20 libras. Cuando intentó cobrarla nuevamente en 1297 y 1301, los señores se resistieron y entonces recurrió a impuestos extraordinarios sobre muebles e inmuebles, tasando en 5 veces más a los primeros que a los segundos.

En Arras, Felipe IV implantó el 18 de junio de 1347 una contribución por clases, según condición social de las personas, en el "país de la lengua de oíl", antigua región francesa al norte del río Loira, que comprendía la Baja Bretaña, la Normandía, la Picardía y casi todas las comarcas próximas a la Germania: los nobles debían pagar 12 sueldos y 6 dineros por cada 25 libras de renta, y los no nobles, 25 sueldos por cada 100 libras.

Los Estados Generales consintieron en 1355 un impuesto extraordinario de clase, con cuotas más elevadas a mayor renta: de 10 a 39 libras, pagaban 1 libra; de 40 a 99, 2 libras; etc. En 1356 acordaron una nueva graduación claramente degresiva sobre las rentas: menores de 10 libras, 10 sueldos; de 10 a 40, 1 libra; de 40 a 100, 2 libras, y las superiores a 100 libras pagaban 10 por las 100 primeras, 4 por las 100 siguientes y 2 libras por cada 100 libras excedentes de 200, hasta un límite de 1.000 para los no nobles (30 libras) y de 5.000 para los nobles (110 libras). En 1357 se simplificó cobrándose 4 % sobre las rentas hasta 100 libras y 2 % sobre las excedentes. La "talla gravosa" de 1438 también se cobró por

clases según calidad del contribuyente, comenzando por los más pobres, que pagaban 10 libras y 40 sueldos, hasta terminar en los más ricos y los nobles, con una cuota de 4000 libras (moneda actual).

Desde 1066, en Inglsterra el "fumagium" fué una contribución graduada por clases, del que estaban exentos los pobres. En 1379, debido a la guerra contra Francia, se fijó una capitación extraordinaria graduada según calidad de las personas: duques, 10 marcos oro (£ 6.13,4); condes, 6 (£ 4); barones, £ 2; descendiendo a cuotas pequeñas para mercaderes y gente de toga (mínima 4 peniques). En 1380 la capitación graduada ("graduated poll-tax") iba de 2 peniques a £ 20, aunque en definitiva era soportada en mayor proporción por los pobres.

En 1435 y 1436 hubo un impuesto progresivo en 3 clases, según la renta: menos de £ 100 anuales, pagaban 6 peniques por libra; de £ 100 a 400, 8 peniques por libra, y más de £ 400, 2 chelines por libra (10 %). En 1449/50 reapareció la contribución graduada sobre las rentas, exceptuando a las menores de £ 1 y a las de profesiones y salarios hasta £ 2: las rentas de £ 1 a 20 abonaban 6 d. por £; de £ 20 a 200, 1 s. por £, y más de £ 200, 2 s. por libra.

Por otra parte, en la Edad Media era frecuente la venta de exenciones de impuestos y la fijación de límites máximos para las contribuciones exigibles.

II - La Progresividad Impositiva en las Principales Naciones

En la Edad Moderna y en la Contemporánea, la aplicación de la progresividad en los impuestos se ha extendido a todos los países civilizados. Basta reseñar su evolución en los principales, para tener una idea concisa de sus orientaciones comunes.

1) Francia: Con excepción de la "cinquantième" ya citada, la progresividad en algunas contribuciones fué más aparente que real, pues si bien la cuota aumentaba para las clases superiores, la relación con la renta o el capital no contaba o servía para reducir el gravamen, eximiendo a las rentas excedentes.

Se llegó así al año 1561, en el que se propuso un diezmo efectivamente progresivo sobre los beneficios eclesiásticos: de 20 %, hasta 500 libras anuales; a 100 % pasando de 12.000, pero calculado sobre el excedente de 4.000 libras para prelados, 6.000 para obispos, 8.000 para arzobispos y primados, y 12.000 para cardenales.

En 1576 los Estados Generales trataron una "talla igualada" para nobles, clero y tercer estado -en sustitución del "fogage"- con una escala de 1 sueldo los más pobres, a 50 libras los más facultados y nobles.

En 1694/95, a propuesta de Luis XIV se recaudó en el Languedoc una talla igualada para todos "según su fuerza" (ordenanza del 18 de junio de 1695). Era una capitación por fuego o familia y se distribuyó en 22 clases según rango, calidad y patrimonio del con-

tribuyente, eximiendo a los pobres, a los religiosos mendicantes y a las rentas inferiores a 40 soldos. La primera clase comprendía al delfín, príncipes y nobles elevados, que contribuían con 2.000 libras, y la última abarcaba a soldados, marineros, operarios, etc., que debían pagar 20 soldos. La exención se redujo en 1696 a los mendicantes y a las rentas menores de 20 soldos. Esa talla, abolida en 1698, reapareció en 1701 y se agravó en 1705 con exenciones a favor de los nobles y del clero.

Posteriormente cesaron las aplicaciones de la progresividad hasta la Revolución, durante la cual fueron muchas las discusiones, pero pocos los proyectos que se llevaron a la práctica.

La Asamblea Constituyente estableció el 18 de enero de 1791 un impuesto de forma progresiva sobre los alquileres, en reemplazo de la "taxe personnelle et mobilière", entendiéndose que era proporcional a la renta, por suponerse que a mayor renta, menor es la parte destinada al alquiler o valor locativo. Se cobraba el 5 % sobre la renta, calculada por el alquiler de las viviendas, que se dividían en 18 clases: desde 2 veces si el alquiler no excedía de 100 libras, hasta 12½ veces si era superior a 12.000 libras. Se suspendió su aplicación, en el año III.

La ley del 21 de abril de 1832 autorizó a las comunas a reparar el impuesto mobiliario en razón progresiva. En París la escala fué de 6 % a 12 % del valor locativo, eximiéndose a los alquileres inferiores a 500 libras; en 1899 era de 6½ % hasta 599 francos de alquiler, a 11,73 % para más de 1.100 francos. En 1900, al suprimirse los "octrois" a ciertas bebidas, París abandonó la escala progresiva, pero se admitieron exenciones: alquileres inferiores a 500 francos, exentos, y en los superiores, deducción de 375 francos. Según el artículo 4º de la ley 20 de julio de 1904, el Consejo Municipal podía deducir en concepto de alquiler mínimo, además de la suma fija de 375 fcs., un décimo de ésta por cada hijo menor de 16 años, ascendiente anciano o enfermo y niño huérfano recogido por el contribuyente.

Por la ley del 8 de noviembre de 1792 se dispuso que las emisiones municipales de "Billets de Confiance" fueran rescatadas mediante empréstitos forzosos o impuestos progresivos extraordinarios, de acuerdo con el informe de Cambon. París recogió su emisión con un suplemento a la contribución territorial y a la mobiliaria, según una escala progresiva desde 1/300 hasta 1/60 de la renta.

Para comprar alimentos para el pueblo, Lyon ordenó la contribución de un complemento proporcional sobre el impuesto inmobiliario y un adicional progresivo sobre el de los alquileres -graduado en 16 clases- comenzando con un recargo simple para la clase inferior (con rentas de 500 a 1.000 libras) y llegando a 5 veces la adición en la clase superior (con más de 100.000 libras de renta). El mismo plan se siguió en Ruan el 3 de diciembre de 1792 y en París el 7 de febrero de 1793, con 15 clases y exención para las rentas menores de 900 libras. También se aplicó en Lyon el 18 de febrero de 1793 una escala de 1/300 a 1/20 según alquiler, por paralización de la industria sérica, y en París el 23 de febrero de 1793 debido a los tumultos por falta de pan.

Los días 27 de abril y 13 de mayo de 1793 la Convención aprobó la decisión del Departamento de Héroult de imponer a los ricos un empréstito forzoso de 5 millones, en forma progresiva. El 3 de mayo de 1793 la Comuna de París autorizó un empréstito semejante por 12 millones exceptuando hasta 1.500 libras a los jefes de familias y 1.000 libras a cada otro miembro; el aporte se fijaba por el excedente de lo necesario para la supervivencia, desde 30 libras de las rentas superfluas de 1.000 a 2.000, hasta todo el exceso de las 30.000, en las superiores a 50.000 libras. El 7 de setiembre de 1793 la Convención decidió los detalles de otro empréstito forzoso de 1.000 millones, cuya aplicación duró dos años, dando motivo a muchos reclamos y rindiendo sólo 1/5 de lo calculado. Deducíanse 1.000 libras a los solteros y 1.500 a los casados o a las viudas con hijos, requiriendo sobre el excedente: 10 % de las primeras 1.000 libras de renta; 20 % de las siguientes 1.000; ..., y 100 % de todo exceso de 9.000 libras.

Bajo el Directorio, la ley del 21 de diciembre de 1795 impuso un empréstito forzoso de 600 millones, de los que escasamente se recaudaron ocho; las cuotas variaban de 1.500 a 6.000 libras clasificadas en 16 categorías "según sus facultades", correspondiendo la superior a capitales mayores de 500.000 libras.

El 6 de agosto de 1798 los Ancianos votaron otro empréstito de igual naturaleza por 100 millones, con suplementos a la contribución territorial. El recargo comenzaba en 3/10 sobre los impuestos territoriales de 300 a 400 libras; ...; 100 % sobre los de 1.000 a 1.100, y llegaba al doble para los de 3.000 a 4.000 libras. Para los superiores a 4.000 libras, el suplemento era resuelto por un jurado, sin que excediera del 75 % de la renta anual. Sólo se llegaron a repartir 61 millones (más de la mitad incobrables); en París se recaudaron únicamente 900.000 libras de los 12 millones asignados. Provocó tantos abusos y protestas que puede incluirse entre las causas del golpe de estado del 18 Brumario III.

Las leyes del 25 de febrero de 1901 y 30 de marzo de 1902 han establecido un impuesto a las sucesiones, verdaderamente progresivo, salvo para las inferiores a 2001 francos, que pagaban proporcionalmente. Para herencias en línea directa la escala sobre cada porción hereditaria era desde 1 % sobre 1 a 2.000 francos, hasta el 5 % sobre más de 50 millones de francos. Por grado de parentesco la progresión era también acentuada.

La tarifa se aumentó por ley del 8 de abril de 1910, fijándose cuotas que variaban desde 1 % sobre herencias en línea recta de 1 a 2.000 francos, hasta 29 % (antes 20,5 %) sobre más de 50 millones a favor de parientes de más de 6º grado y extraños. Por la ley del 31 de diciembre de 1917 se volvieron a elevar las cuotas y se creó el impuesto sobre el global neto de la masa hereditaria, con tarifa progresiva y por series sobre el capital total de las sucesiones en que el causante dejara menos de cuatro hijos vivos o representados. Las cuotas máximas llegaron a 36 % en el primer gravamen y a 24 % (sobre el exceso de 50 millones de francos, no dejando ningún hijo) en el segundo.

El 25 de junio de 1920, una nueva ley aumentó los tipos de ambos impuestos, implantando tarifas que variaban como sigue:

Clases	Sobre parte hereditaria de c/u., por fracciones	%
I	En línea directa, descendiente en 1er. grado	1.- a 17.-
II	" " " " " 2º " "	1.5 " 17.5
III	" " " " " 3er. " " o más	2.- " 18.-
IV	" " " " " ascendiente " 1er. " "	2.5 " 18.5
V	" " " " " " " 2º " "	3.- " 19.-
VI	" " " " " " " 3er. " " o más	3.5 " 19.5
VII	Cónyuge	5.- " 22.-
VIII	Colaterales de 2º grado	10.- " 44.-
IX	" " " 3er. "	15.- " 49.-
X	" " " 4º "	20.- " 54.-
XI	" " " más de 4º grado o extraños	25.- " 59.-

S/capital total de la sucesión, por la fracción de fcs.		% según cant. de hijos vivos o repres.			
		tres	dos	uno	ninguno
1 a	2.000	0,25	0,5	1,-	3,-
2.001 "	10.000	0,5	1,-	2,-	6,-
10.001 "	50.000	0,75	1,5	3,-	9,-
50.001 "	100.000	1,-	2,-	4,-	12,-
100.001 "	250.000	1,25	2,5	5,-	15,-
250.001 "	500.000	1,5	3,5	6,5	18,-
500.001 "	1.000.000	2,25	4,25	8,-	21,-
1.000.001 "	2.000.000	3,2	6,-	12,-	24,-
2.000.001 "	5.000.000	3,6	6,75	13,5	27,-
5.000.001 "	10.000.000	4,-	7,5	15,-	30,-
10.000.001 "	50.000.000	4,4	8,25	16,5	33,-
50.000.001 "	100.000.000	4,8	9,-	18,-	36,-
100.000.001 "	500.000.000	5,5	10,-	20,-	37,-
Más de 500.000.000		7,5	12,-	21,-	39,-

Por la ley del 3 de agosto de 1926 se redujeron las cuotas de los dos gravámenes, con un límite máximo de 47 % para el primero y refundición de las clases V y VI, no pudiendo exceder de 25 % en la línea directa, de 35% en la colateral y de 40 % para otros parientes y extraños; en cuanto al capital total, la primera fracción fué de 1 a 10.000 francos. Una nueva rebaja se hizo por ley de 29 de diciembre de 1929 para los descendientes de 1º y 2º grados y cónyuges, cuando el monto global y la porción heredada no excedían de 500.000 francos. La ley del 16 de abril de 1930 extendió las rebajas al impuesto global, en los casos en que el acervo neto no pasara de dicha suma y el difunto dejare un solo hijo vivo o representado.

Por ley de 6 de julio de 1934 y decreto del 11 del mismo mes se unificaron las tarifas, quedando sin efecto el impuesto global y cobrándose en adelante únicamente sobre las porciones heredadas o legadas. Para las sucesiones a favor de descendientes en 1º y 2º grados o entre cónyuges, si ni el acervo neto total ni la hijuela excedían de 500.000 francos, la tarifa especial progresiva por fracciones iba de 1,25 % (sobre 1 a 10.000 fcs., para descendientes en primer grado) a 26,75 % (sobre la fracción entre 250.001 y 500.000 fcs., entre cónyuges). En las transmisiones en que el monto global no excedía de 25.000 francos, ni cada hijuela pasaba de 10.000, la tarifa especial tenía cuotas progresivas parciales que iban desde

1,25 % sobre la primera fracción de 1 a 2.000 fcs., en línea recta ascendente en primer grado, dejando dos o más hijos vivos o representados, hasta 28,25 % para colaterales después del 4º grado y extraños, sin existir hijos vivos o representados. Para las demás herencias, la tarifa común progresiva por capas y según parentesco variaba desde el 3 % en descendientes de primer grado (quedando dos o más hijos) hasta el 46 % entre extraños. En los legados a establecimientos de utilidad pública se aplicó también una progresión entre un minimum de 22,5 % sobre la fracción de 1 a 10.000 fcs., con dos a más hijos, y un maximum de 43 % sobre la fracción de 250.001 a 500.000 francos, sin hijos.

La ley del 31 de diciembre de 1936 suprimió las tarifas especiales, manteniendo la de entidades de beneficio público, y aplicó una tarifa general para todas las sucesiones, variable según monto recibido, parentesco con el causante, hijos dejados por éste e hijos a cargo del beneficiario, sin que el total del impuesto pudiera exceder del: 25 % de la porción heredada en línea recta o entre cónyuges; 40 % entre colaterales hasta 4º grado y en los legados a establecimientos públicos, y 50 % entre otros parientes o extraños. Las cuotas parciales variaban así: sobre fracción de 1 a 5.000 francos, desde 1 % para hijos vivos o representados (más de uno), hasta 32 % para parientes después de 4º grado y extraños; sobre exceso de 150 millones, desde 40 % para los primeros, hasta 80 % para los últimos. Si el difunto dejaba más de 3 hijos vivos o representados, del activo global se deducía 10 % por cada hijo después del tercero, hasta un maximum de 20.000 francos. Si el beneficiario tenía más de dos hijos se rebajaba el impuesto en 10 % por cada hijo después del segundo, hasta un límite de 2.000 fcs., sin pasar del 50 %.

En cuanto al impuesto general a la renta hubo numerosos proyectos desde el de Decourdanche en 1831 -clasificado en 22 grados y con una cuota máxima de 25 % sobre las rentas de 100.000 libras o más- hasta el de Caillaux en 1907 -que distribuyó las rentas en categorías, con un impuesto cedular y otro complementario global. Pero, la gran oposición que encontró siempre entre los estadistas y autores franceses impidió su implantación hasta el año 1914. En 1909 la Cámara de Diputados había llegado a aprobar el proyecto de Caillaux, pero el Senado no lo aceptó, quedando todo en suspenso hasta que el 29 de marzo de 1914 se sancionó la parte relativa a las tierras, a los edificios y a los valores mobiliarios, rechazándose la que se refería a las rentas industriales, comerciales, de empresas agrícolas y del trabajo o de profesiones liberales.

Por fin, el 15 de julio de 1914 se dictó la ley que estableció el impuesto complementario sobre la renta total, con escala progresiva. Esa ley entró a regir el 1º de enero de 1916, completándose la reforma con la ley del 31 de julio de 1917 que incluyó a las rentas industriales, comerciales, agrícolas, del trabajo y profesionales y abolió, desde el 1º de enero de 1918, las contribuciones personales mobiliarias, las de puertas y ventanas y las patentes.

El impuesto sobre valor locativo o renta de inmuebles continuó siendo proporcional según la ley del 25 de junio de 1920, que lo aumentó al 10 %. El gravamen a las rentas industriales y comerciales era en 1917 de 4,5 %, pero la ley del 25 de junio citada lo

elevó a 8 %, aplicándose a la cuarta parte de las rentas inferiores a 1.500 francos, a la mitad de las de 1.500 a 5.000 y al total de las superiores a 5.000 francos; además las empresas con ventas al menudeo de mercaderías o artículos por más de 1 millón de francos, fueron gravadas con un impuesto especial progresivo de 0,1 % del primer millón excedente, 0,2 % de los siguientes 8 millones, 0,3 % de los siguientes 90 millones, 0,4 % de los siguientes 100 millones y 0,5 % de las ventas excedentes de 200 millones de francos. El impuesto a las rentas agrícolas alcanzó a los arrendatarios, a los colonos medieros y a los propietarios que cultivando directamente obtuvieran de la tierra un rendimiento mayor al rédito que lograrían arrendándola; la ley del 25 de junio de 1920 fijó el gravamen en el 6 % de la mitad de las rentas entre 1.500 y 4.000 francos y de la totalidad de las excedentes de 4.000 fcs. Para las rentas profesionales, sueldos, indemnizaciones, pensiones y rentas vitícolas, el impuesto fué elevado de 3,75 % a 6 % para las pensiones obreras superiores a 3.000 fcs. anuales, para las rentas vitícolas de más de 2.000 fcs., por acto de liberalidad entré vivos o "mortis causa" y para las rentas de toda profesión no comercial y los salarios mayores de 4.000 fcs., en las comunas de monos de 50.000 habitantes, de 5.000 francos en las de más de 50.000 y de 6.000 fcs., en París y hasta 25 kilómetros de esa ciudad, acordándose una reducción de la mitad de la suma imponible entre la parte exenta y 8.000 francos. El gravamen a los créditos, a los depósitos y a las cauciones establecido por la ley del 29 de marzo de 1914 modificada por la del 30 de diciembre de 1916- se aplicó a la renta de todos los valores mobiliarios desde que entró en vigor la ley del 31 de julio de 1917, comprendiendo los créditos hipotecarios, privilegiados o quirografarios, los depósitos a la vista o a término y las cauciones en dinero; el impuesto pasó del 5 % al 10 % y 12 % según se tratara de créditos internos o externos.

En los mencionados impuestos cedulares se admitió una reducción por cargas de familia del contribuyente con rentas no mayores de 10.000 francos: 7,5 % por cada persona a su cargo hasta dos, 15, % por cada una de las otras; si la renta excedía de 10.000 fcs., la rebaja era de 5 % por cada una de las tres primeras personas a su cargo y de 10 % por cada una de las siguientes, sin pasar de 300 francos de impuesto por cada una. La declaración del contribuyente debía incluir todas las rentas de los familiares a su cargo, pero para calcular el impuesto complementario se efectuaban las siguientes deducciones de la renta neta global (ley del 25/6/1920): a) Contribuyente casado o viudo con hijas a su cargo, 3.000 fcs., b) Por cada persona menor de 21 años a su cargo, 2.000 fcs., c) Por cada una de las demás personas a su cargo, 1.500 fcs., hasta la cuarta y 2.000 fcs., por cada una a partir de la quinta. No se tenían en cuenta las fracciones de 100 francos y quedaban excluidas las rentas inferiores a 6.000 fcs., después de las desgravaciones por la "situación de familia".

La cuota del gravamen complementario fué fijada en el 50 %, pero en realidad iba desde el 2 % sobre la fracción de renta de 6.000 a 20.000 fcs., hasta el 50 % sobre el excedente de 550.000. En efecto, únicamente afectaba a 1/25 de las rentas entre 6.000 y 20.000 fcs., 2/25 entre 20.000 y 30.000 fcs., aumentando 1/25 cada 10.000 francos más hasta 100.000, cada 25.000 hasta 400.000 y cada 50.000 fcs., hasta 550.000, con lo que la cuota máxima se aplicaba

sólo arriba de 550.000 francos. El monto del impuesto se recargó en un 25 % para los contribuyentes solteros o divorciados de más de 30 años de edad y sin personas a su cargo. Para los que, después de dos años de casados, no tenían hijos u otras personas a su cargo, el aumento en el gravamen era de 10 %.

Sucesivas modificaciones fueron introducidas en las cuotas cedulares y en la global, en las desgravaciones y en las cargas de familia deducibles, por las leyes de fechas 22 de marzo de 1924, 4 de abril de 1926, 3 de agosto de 1926, 30 de diciembre de 1928, 29 de diciembre de 1929, 31 de marzo y 26 de abril de 1930, 15 de julio de 1932, 28 de febrero de 1933, 16 de julio de 1935 (Decr.) y 31 de diciembre de 1936.

En 1937 la cuota cedular -excepto para valores mobiliarios- era del 12 %, pero se acordaban rebajas y desgravaciones, según la clase de rentas y las cargas de familia. Los beneficios comerciales que no pasaban de 5.000 francos pagaban la cuarta parte (3 %) y los que no excedían de 10.000, la mitad (6 %). También abonaban la mitad los contribuyentes no domiciliados en Francia, los sueldos y las pensiones. Los primeros 10.000 francos en rentas profesionales, sueldos y pensiones, los primeros 2.500 de beneficios agrícolas y los primeros 500 francos en las tierras sin edificar, estaban exceptuados. Los siguientes 7.500 francos en los segundos y los siguientes 500 en las últimas, sólo se gravaban por la mitad (6 %). Por cargas de familia se reducía el gravamen a las rentas agrícolas, comerciales o profesionales en 10 % por cada hijo menor hasta el 2º y 30 % por cada uno a partir del 3º, sin superar a 800 francos el descuento por hijo; para los sueldos y pensiones la rebaja era de: 20 % por cada hijo hasta el 2º y 60 % por el 3º, si la renta no pasaba de 20.000 francos, 15 % y 45 % respectivamente, más 25 % por el 4º, si la renta era de 20.000 a 40.000 francos, y 10 % por cada uno de los dos primeros hijos y 30 % por cada uno de los siguientes, si excedía de 40.000 francos, sin poder descontarse más de 800 francos por cada hijo.

Sobre la renta de valores mobiliarios se hicieron diferenciaciones, cobrando: 12 % en los títulos nominativos; 18 % en los al portador posteriores al 16 de julio de 1935 (decreto-ley); 24 % en los anteriores a esa fecha; 36 % en las loterías, excepto la nacional. Lo mismo con respecto a los créditos, depósitos y cauciones: 12 % a las personas físicas o sociedades colectivas y en comandita simple; 18 % a las personas morales, salvo aquéllas, y 24 % en los valores negociables anteriores al 16 de julio de 1935.

Para el impuesto complementario global los casados o viudos con hijos deducían 5.000 francos de la renta, más 5.000 francos por cada uno de los dos primeros hijos menores, 10.000 por el tercero y 15.000 francos por cada uno a partir del cuarto; esa desgravación se disminuía en: 1/5 si la renta estaba comprendida entre 75.000 y 150.000 francos; 2/5 si lo era entre 150.000 y 300.000; 3/5 entre 300.000 y 600.000, y 4/5 si era mayor de 600.000 francos.

La ley del 31 de diciembre de 1936 derogó el sistema de cuota proporcional (24 % en 1936) aplicable parcialmente a las porciones de la renta neta según ya se explicó y estableció una escala progresiva por capas, sobre los excedentes de 10.000 francos, desprecian-

do las fracciones de 1.000 francos. Las cuotas parciales fueron:

hasta	10.000 francos,	1 %;	aumentando	0,05 %	cada	1.000 fcs.,
"	70.000 "	, 4 "	"	0,09 "	"	" " " "
"	170.000 "	, 13 "	"	0,05 "	"	" " " "
"	270.000 "	, 18 "	"	0,04 "	"	" " " "
"	420.000 "	, 24 "	"	0,03 "	"	" " " "
"	620.000 "	, 30 "	"	0,02 "	"	" " " "
"	920.000 "	, 36 "	"	0,01 "	"	" " " "
"	1.320.000 "	, 40 "	sin exceder en total del 30 %.			

Para los contribuyentes mayores de 30 años sin hijos menores o adoptivos se redujo el recargo a 30 % (40 % en 1936) y para los casados sin hijos menores o adoptivos, después de dos años, a 15 % (20 % en 1936), excepción hecha de los inválidos o con hijos muertos y las mujeres con menos de 75.000 francos de renta.

El decreto-ley del 12 de noviembre de 1938 creó una contribución extraordinaria del 2 % sobre las rentas agrícolas, comerciales y del trabajo, aumentó a 16 % el impuesto cedular con las mismas deducciones y descuentos anteriores, fijando en 1.000 francos la rebaja máxima por cada hijo y en 32 % el límite máximo del gravamen a la renta global, al que agregó un suplemento de 30 % de recargo; sobre créditos y valores mobiliarios fijóse el impuesto en: 18 % para los nominativos; 27 % para los nominativos extranjeros y diferencias de cambio; 30 % para las participaciones de administradores de sociedades jurídicas; 36 % para los "truis" y valores extranjeros no abonados, y 40 % para las loterías. Para el año 1940, el decreto-ley del 9 de setiembre de 1939 elevó a 4% la contribución extraordinaria para los menores de 18 años o mayores de 49.

También se implantó por leyes del 1º de julio de 1916, 30 de diciembre de 1916 y 31 de diciembre de 1917, con carácter transitorio, un impuesto sobre los beneficios extraordinarios de guerra obtenidos desde el 1º de agosto de 1914 hasta un año después de la cesación de las hostilidades, por personas que directa o indirectamente comerciaron con el Estado o por sociedades y personas sujetas al pago de patentes, en relación a la ganancia normal: promedio de la ganancia realizada en los tres años anteriores al 1º de agosto de 1914, que no podía valuarse en menos de 5.000 francos, ni del 6 % (8 % desde la ley del año 1917) de los capitales invertidos; otra deducción previa especial de 5.000 fcs., se permitió a los contribuyentes patentados y a los que tenían explotaciones mineras. El tipo del gravamen, según las leyes del año 1916, era proporcional (50 % y 60 % respectivamente), pero en la ley de 1917 se introdujo cierta progresión, aplicando por fracciones una tarifa que iba desde 50 % sobre primeros 100.000 francos de beneficios imponibles, hasta 80 % sobre el excedente de 500.000 francos.

Posteriormente se aplicaron algunos impuestos temporarios proporcionales a los beneficios de empresas que trabajaban para la defensa nacional (decreto-ley del 16 de julio de 1935 -20 %- y ley del 31 de diciembre de 1936 -30 %-) y a los provenientes de negocios con entidades públicas (decreto-ley del 8 de agosto de 1935 -20 %, rebajado a 10 % en 1936- y ley del 31 de diciembre de 1936 -20 %-). La progresividad volvió a introducirse por el decreto-ley del 21 de abril de 1939 en el gravamen a las ganancias excesivas en contratos con el gobierno, desde el 50 % de los beneficios entre el

6 % y el 10 %, hasta el 100 % de los excedentes del 20 %. El decreto ley del 1º de septiembre de 1939 modificó la tarifa con respecto a los contratos superiores a 500.000 francos en el año, gravando las ganancias industriales en tiempo de guerra en: 25 % de las que no alcanzaran al 2 % del monto de la transacción; 50 % de las comprendidas entre el 2 y el 6 %; 75 % de las de 6 % a 8 %, y 100 % de las ganancias excedentes del 8 % del total de la transacción. Los tantos por ciento entre 2 y 8 se duplicaban cuando se tratase de procesos de industrialización y se cuatuplicaban para las comisiones sobre las ventas.

2) Gran Bretaña: Hasta el siglo XVIII la progresividad apareció en casos aislados; en impuestos con graduación según la renta o en capitaciones extraordinarias en que se tenía presente la calidad de las personas más que su situación económica. Así, la capitación del año 1513 para atender los gastos de la guerra contra Francia, impuso una contribución excepcional graduada desde 4 peniques a toda persona mayor de 15 años, hasta una de £ 6.13.4 a los duques. En 1641 el gravamen fijo por clases recayó sobre los nobles, según su grado: (desde £ 5 los caballeros hasta £ 100 los duques), sobre los no nobles, según su renta anual (de £ 1 chelín si ésta era de £ 5, hasta £ 2 si era de £ 50) y sobre las demás personas "sin renta" (6 peniques).

En 1666, 1667 y 1670 hubo otras capitaciones extraordinarias; la del año 1670 -por £ 800.000- se repartió por categorías, gravándose: a los banqueros, a razón de 15 chelines por cada £ 100 de renta; a otras personas, 6 chelines por cada £ 100; a los salarios y rentas profesionales, 2 chelines por cada £ 1, y a las rentas del suelo y minas, 1 chelín por cada £ 1. Las "poll taxes" graduasdas de Guillermo III, de 1689 a 1698, fueron aparentemente regresivas, pero en realidad implicaban una regresión; la de 1694, por ejemplo, establecía una contribución de 4 chelines por cabeza y un impuesto en dos grados según entradas: de £ 300 a 600, £ 2, y más de £ 600, £ 4.

En 1778 se aprobó una contribución basada en el valor locativo, en dos grados: menos de £ 50, pagaban 6 peniques; más de £ 50, 1 chelín por £. En 1779 se amplió con un grado más, contribuyendo 6, 9 y 12 peniques respectivamente. En 1808 las cuotas eran de 1 s. 6 d., 2 s. 3 d. y 2 s. 10 d. por £., y en 1834 -ya modificada- fué abolida, restableciéndose en el año 1850 con mayor graduación.

A propuesta de Lord North, comenzó a aplicarse en 1780 un impuesto progresivo sobre las herencias, sin distinción de parentesco: las inferiores a £ 20 pagaban 2 s. 6 d.; de £ 20 a 100, 5 s., y de £ 100 en adelante, 10 chelines. En 1796 Guillermo Pitt incluyó la graduación por parentesco, eximiendo a las herencias entre ascendientes y descendientes de primer grado; la tarifa iba del 2 % entre hermanos, hasta el 6 % para los parientes más lejanos, pero únicamente alcanzaba a los valores mobiliarios, pues la Cámara de los Lores -integrada por grandes propietarios territoriales- negó su conformidad a la gravación de los inmuebles. En 1804 Addington y en 1805 Pitt lograron elevar el impuesto a 1 % para ascendientes y descendientes, 8 % para colaterales y 10 % para extraños.

Un procedimiento original para transformar en progresivos algunos impuestos fué el que consiguió aplicar Guillermo Pitt en 1798 mediante el "triple assessment" que consistió en rebajar o aumentar los gravámenes vigentes, basados entonces en signos exteriores: carruajes, caballos o criados varones; viviendas o tiendas; casas de habitación, ventanas, perros o relojes. En el pago total de las tres contribuciones, las rentas menores de £ 60 estaban exentas y para las superiores se establecía que el impuesto no podía exceder de: 1/120 de las rentas de £ 60 a 65; 1/95 de las de £ 65 a 70; ..; 1/40 de las de £ 100 a 105; ...; 1/11 de las de 195 a 200, y 1/10 de las rentas mayores de £ 200.

El "triple assessment" fracasó en su aplicación y en su reemplazo, el 9 de enero de 1799, se aprobó el impuesto a las rentas ("income tax") propuesto por Guillermo Pitt, con tendencia levemente regresiva, eximiendo a las rentas menores de £ 60 anuales, admitiendo desgravaciones por hijos a cargo de los contribuyentes con rentas entre £ 60 y 200, y afectando con el 10 % a las superiores a £ 200. La cuota máxima se redujo al 5 % en 1802, a pedido de Addington, y por ley de 1803 se reformó el sistema de imposición a la renta total, introduciéndose su clasificación por cédulas y acentuándose la graduación regresiva: de £ 60 a 70 pagaban 3 d. por £, aumentando el tipo 1 d. cada £ 10 más de renta hasta £ 140; de 140 a 150 era de 11 d. por £, y para las superiores a £ 150, 1 chelín por £ (5 %).

En 1804 se redujo la exención a las rentas inferiores a £ 50 y se desgravó 1 s. por £ en las de £ 50 a 150, admitiendo un descuento por cada hijo de: 4 % entre £ 150 y 400; 3 % entre £ 400 y 1.000; 2 % entre £ 1.000 y 5.000, y 1 % en las rentas mayores de £ 5.000. En 1805 Pitt aumentó los tipos en 1/4, con lo que la cuota máxima llegó al 6,25 %. El impuesto se fijó nuevamente en el 10 % en 1806, excluyendo a las rentas del trabajo inferiores a £ 50 y permitiendo una desgravación de 1 chelín por cada libra que faltase para alcanzar a las £ 150 de renta o, en otras palabras, había hasta ese límite un minimum exento de £ 50 y una cuota de 3 s. por cada £ excedente (15 %) de £ 50 a 150; las deducciones por hijos fueron suprimidas porque en las declaraciones se comprobaron numerosos fraudes. El gravamen fué recibido con gran hostilidad y se llegó a su abrogación completa en 1816.

En 1842, Roberto Peel consiguió reimplantarlo con carácter excepcional por tres años, pero gracias al gran prestigio de que gozó ese parlamentario y a la abolición de otros impuestos -como el de los cereales- obtuvo autorización para seguir prorrogando su vigor con la promesa de una próxima abolición. El impuesto era de 3 % de las rentas divididas en cinco categorías según su fuente, sin graduación, pero eximiendo a las rentas menores de £ 150.

En 1853, Gledstone logró una nueva prórroga por siete años y desde entonces el "income tax" ha venido aplicándose sin interrupción hasta la actualidad. Se volvió a establecer una pequeña graduación: hasta £ 100, exentas; de 100 a 150, pagaban 5 d. por £, y más de £ 150, 7 d. por £. Diversas fueron las modificaciones introducidas luego -en 1863, 1873, 1876, 1894 y 1898- en la forma de determinar el impuesto a las rentas, basándose en reducidas exenciones o desgravaciones. En 1898 se elevaba a £ 160 la cantidad

deducible de las rentas hasta £ 400, a £ 150 la desgravación en las de £ 400 a 500, a £ 120 para las de £ 500 a 600 y a £ 70 en las rentas de £ 600 a 700, sin deducción alguna para las superiores.

Otra reforma de interés fué la de los liberales -llegados al poder en el año 1906- que obtuvieron por medio de la "Finance Act" de 1907, propuesta por Asquith, la diferenciación de las rentas ganadas ("earned") y las no ganadas ("unearned") gravándolas de distinto modo. El impuesto para las últimas era del 5 % y para las primeras se acordaba una rebaja de 25 % (es decir a 3,75 %) siempre que la renta global no excediera de £ 2.000, debiendo aplicarse en primer término, a las rentas ganadas, las deducciones permitidas por la ley del año 1898.

Sin embargo, la iniciación de una verdadera orientación hacia la imposición progresiva de las rentas globales no apareció hasta que la ley Lloyd George del 29 de abril de 1910 agregó al "income tax" un adicional ("super tax") de 6 d. por £, para las rentas superiores a £ 5.000, pero aplicable únicamente sobre la parte que sobrepasara las £ 3.000.

El impuesto a las rentas se calculaba originariamente por separado para cada categoría o cédula, pero las deducciones admitidas en la reforma de 1898 y las diferenciaciones autorizadas por la ley de 1907 hicieron necesaria la declaración de las rentas totales hasta £ 700 y 2.000 respectivamente, para acogerse a esos beneficios que se extendían al 80 % de los contribuyentes. De gravamen cedular habíase ido convirtiendo insensiblemente en impuesto global para la mayoría de los sometidos al mismo.

Por su parte, la ley de 1910 extendió el principio de diferenciación a todas las rentas menores de £ 3.000 y, al hacer obligatoria la declaración de la renta total del contribuyente, dió las bases para la imposición global y progresiva. La cuota normal -que anteriormente era de 1 s. por £ (5 %)- se elevó a 1 chelín y 2 peniques; para las rentas ganadas se mantuvo el impuesto en el 3,75 % entre £ 700 y 2.000, y en el 5 % entre £ 2.000 y 3.000. El "super tax" era proporcional, pero como no se cobraba sobre las primeras £ 3.000, producía otra leve progresión. Además, se acentuó el carácter personal del gravamen al permitir una deducción de £ 10 por cada hijo legítimo o adoptivo menor de 16 años, que estuviera a cargo de contribuyentes con rentas entre £ 160 y 500.

La ley del 31 de julio de 1914 extendió el "super tax" a los excedentes de £ 2.500 en toda renta superior a £ 3.000; en 1918/19 se gravó a los excedentes de £ 2.000 en toda renta mayor de £ 2.500 y en 1920/21 se bajó este monto a £ 2.000. El límite de exención en el "income tax" también sufrió variaciones: rebajado en 1915/16 a £ 130, se aumentó en 1921 a £ 150 en rentas ganadas de solteros, a £ 250 para casados más deducciones por hijos, y a £ 135 y 225 respectivamente para solteros y casados con rentas no ganadas. Asimismo en 1915/16 se redujeron las desgravaciones a £ 120 en las rentas menores de £ 400, £ 100 en las de £ 400 a 600, y £ 70 en las de £ 600 a 700, sistema que fué sustituido en 1920/21 por la aplicación de una tarifa reducida ($\frac{1}{2}$ de la normal) sobre las rentas gravadas no mayores de £ 225. En cambio, se aumentó a £ 20 en 1914/15 la deducción por hijo menor, a £ 25 en 1915/16, a £ 40 por el primer

hijo en 1919/20, y a £ 36 por el primero y £ 27 por cada uno siguiente, menores de 16 años o estudiantes, en 1920/21; además desde el ejercicio 1918/19, se permitió una deducción de £ 25 por cada persona a cargo del contribuyente y por el ama de llaves que cuidara los hijos del contribuyente viudo (esta última desgravación se aumentó a £ 45 en 1920/21 y a £ 60 en 1924/25). En cuanto a las rentas del trabajo ("ganadas"), en 1920/21 se fijó su reducción en el 10 % hasta un máximo de £ 200 y el 1925/26 en una sexta parte hasta £ 250; sobre rentas "no ganadas" de mayores de 65 años se admitió, desde 1925/26, una reducción de 1/6, hasta 500 libras de renta.

El "income tax" fué elevado a 1 s. 8 d. por £ en 1914/15, a 3 s. en 1915/16, a 5 s. en 1916/17 y a 6 s. por £ en 1918/19, bajando luego a 5 s. en 1922/23, 4.6 s. en 1923/24 y 4 chelines por libra en 1925/26. Desde 1914/15 el "super tax" se aplicó en forma progresiva con cuotas crecientes sobre los sucesivos incrementos de la renta global, comenzando con 0.6½ s. por £ para las primeras 500 imponibles y llegando a 1.9½ s. por £ para el excedente de £ 5.500 (arriba de £ 8.000 de renta total); en 1915/16 fué de 10 d. por £ a 3.6 s. sobre el exceso de £ 7.500 imponibles, en 1918/19 de 1 s. a 4.6 s. por cada libra que sobrepasara de £ 6.000 imponibles, de 1.6 s. a 6 s. por £ sobre el excedente de £ 28.000 en 1920/21, y en 1925/26 de 0.9 s. a 6.0 s. por £ (arriba de £ 30.000 de renta global).

El sistema cecular quedó prácticamente abandonado en la "Finance Act" de 1927 -que comenzó a regir en el ejercicio 1929/30- al reemplazarse el "income tax" y el "super tax" (que se cobraba sobre el exceso de renta total sin deducciones) por el impuesto a la renta global, formado por una cuota proporcional ("standard rate") y otra progresiva complementaria ("sur tax") sobre las mismas rentas, si bien para la primera se admitían desgravaciones por cargas de familias y rentas "ganadas" no deducibles en la segunda, mientras para calcular ésta se permitían otras deducciones por intereses o por rentas atribuibles a más de un año, no computables en la primera. La "sur tax" gravó las rentas superiores a £ 2.000, correspondientes a personas físicas "individualmente" (separadamente). La cuota "standard" se mantuvo en 4 s. por libra y la "sur tax" en 9 d. a 6 chelines por £ en 11 tramos.

Las atenuaciones en la carga del impuesto continuaron hasta 1928/29, en que se aumentó a £ 60 la desgravación por el primer hijo y a £ 50 por cada uno siguiente sin rentas mayores de £ 60 (en 1925/26 se había fijado un máximo de £ 40 de rentas propias). La crisis mundial que sobrevino, el desequilibrio producido en el comercio exterior, la intranquilidad internacional, las precauciones y los aprestos bélicos, obligaron a disponer sucesivos recargos en las tarifas impositivas. La "standard rate" se elevó a 4.6 s. por libra en 1930/31 y a 5 s. en 1931/32; bajóse a 4.6 s. en 1934/35, pero volvió a aumentarse a: 4.9 s. en 1936/37, 5 s. en 1937/38; 5.6 chelines por libra en 1938/39, 7.6 s. en 1939/40 y 8.6 s. por £ en 1940/41. La "sur tax" también fué aumentada en 1930/31, fijándose cuotas parciales progresivas en doce escalones desde 1 s. por £ sobre las primeras 500, hasta 7.6 s. por £ sobre el excedente de las £ 48.000 imponibles (arriba de £ 50.000 de renta total); en 1931/32 se estableció un recargo del 10 %, que se mantuvo hasta el ejercicio 1938/39; en 1939/40 se produjo otro aumento, adoptándose una ta

rifa que variaba desde 2 s. por £ hasta 9.6 s. por £ (sobre el exco so de £ 28.000), y en 1940/41 se reajustó en 10 tramos, como sigue:

S/las 1 ^{as} .	£ 500,	2.0 s.	p/£;	s/las sig ^{tes} .	£ 500,	2.3 s.	p/£;
" sig ^{tes} .	" 1.000,	3.3 "	" ;	" "	" 1.000,	4.3 "	" ;
" "	" 1.000,	5.0 "	" ;	" "	" 2.000,	5.9 "	" ;
" "	" 2.000,	7.0 "	" ;	" "	" 5.000,	8.3 "	" ;
" "	" 5.000,	9.0 "	" ;	y sobre el exceso de £ 18.000 impo-			

nibles (arriba de £ 20.000 de renta total), 9.6 s. por £ (47,5 %).

El límite de exención de las rentas menores se fijó en 1935 en £ 125, estableciéndose que sobre el exceso hasta £ 140 no podría cobrarse más del 20 %; para 1940/41 se dispuso que sólo se gravaría la mitad de ese excedente. Para las rentas imponible mayores -pre via deducción de las desgravaciones personales y por rentas "ganadas"- se acordó la tarifa reducida hasta £ 250 en 1930/31, £ 175 en 1931/32, £ 135 en 1935/36 y £ 165 en 1939/40; además se dispuso que el impuesto, hasta esos límites, no podía exceder de 4/9 de la cuota normal (o del monto gravado) en 1930/31, de 1/2 en 1931/32, de 1/3 en 1935/36, de 10/33 en 1938/39, de 1/2 en 1939/40 y de 10/17 en 1940/41.

Las desgravaciones personales se fijaron en £ 100 para los solteros o viudos, en 1931/32, y en £ 150 en 1931/32, £ 170 en el ejercicio 1935/36 y £ 180 en 1936/37, para los casados. Por hijos menores o estudiantes se admitió una deducción de £ 50 por el primo ro y de £ 40 por cada uno siguiente, en 1931/32; £ 50 por cada hijo menor de 16 años o estudiante -sin rentas mayores de £ 50- en el ejercicio 1935/36, y £ 60 desde 1936/37 (sin renta mayor de £ 60). Por ama de llaves o persona que cuida a los niños de viudo o hermanitos de huérfano se fijó en 1931/32 la deducción de £ 50. Por las demás personas a cargo del contribuyente, incluso los hijos mayores de 16 años que aprendieron un oficio (aclaración agregada en la "Finance Act" de 1938), se mantuvo la desgravación de £ 25 por cada una. Por renta "ganada", desde 1931/32, se aumentó el descuento al 20 % (1/5) hasta un máximo de £ 300 (sobre £ 1.500 ó más de renta) y por renta "asimilada a ganada", desde 1935/36, se permitió un dea cunto de 20 % de las rentas "ganadas o no ganadas" de contribuyen tes mayores de 65 años, si en total no sobrepasaban las £ 500, dis poniéndose que, sobre las rentas superiores a esa suma, el impuesto no podría exceder del que correspondiera a dichas £ 500 más la mi tad del excedente (disposición que regía desde 1925/26); en 1940/41 se modificó esa última parte, permitiendo que el gravamen absorbie ra hasta 3/4 de tal exceso.

Por otra parte, la "Finance Act" de 1937 (ley del 30/7/1937) creó una contribución extraordinaria para la defensa nacional, gra vando con el 5 % a los beneficios comerciales de sociedades de capi tal y con el 4 % a los de sociedades colectivas y de personas físi cas, pero se admitió una desgravación de 1/5 de la parte que pudie ra faltar para que los beneficios alcanzaran a £ 12.000, quedando eximidos los beneficios de comercios o negocios cuando no excedie ran de £ 2.000; para sociedades inmobiliarias la cuota era de 1½ %, sin deducción de los intereses pagados sobre préstamos o depósitos. La ley del 28 de julio de 1939 implantó también un impuesto transi torio proporcional del 60 % sobre utilidades superiores a £ 200.000 provenientes de la provisión de materiales bélicos.

El impuesto a las sucesiones ha seguido igualmente una tendencia sensiblemente progresiva en el sentido del monto de las herencias y en el del grado de parentesco. En Gran Bretaña ese gravamen tenía distintas denominaciones según la materia imponible: "probate duty", "account duty", "legacy duty", "succession duty" o "temporary estate duty", pero en el año 1894 se agruparon bajo la común designación de "estate duty" con respecto a la fortuna del difunto y de "legacy and succession duty" en cuanto a la parte recibida por cada legatario o heredero.

Ya en 1881 el "probate duty" y el "account duty" eran ligeramente progresivos de $\frac{1}{2}$ a 3 % y, en 1889, el "estate duty" gravaba con el 1 % a las sucesiones mayores de £ 10.000. Con la reforma de Harcourt, en 1894, se gravó progresivamente a las sucesiones y proporcionalmente a los herederos; la escala del "estate duty" fué: de £ 100 a 200, £ 1; de £ 200 a 500, 1 %; etc., hasta llegar al 8 % para las sucesiones mayores de £ 1.000.000. Para los bienes fundados ("settled") había un "settlement estate duty" suplementario de 1 % y, en cuanto al "legacy and succession duty", se concedía exención a las herencias hasta £ 1.000 y a las en línea directa.

En 1907 se aumentó el impuesto para las sucesiones superiores a £ 150.000, alcanzando al 10 % sobre £ 1.000.000 más el 15 % sobre el excedente en las sucesiones que pasaran de £ 3.000.000. Además, los herederos colaterales y legatarios estaban gravados con el "legacy and succession duty" graduado según parentesco, desde el 3 % entre hermanos hasta el 10 % para parientes lejanos y extraños, sobre la parte heredada, deducido el "estate duty". Por ejemplo: para un único heredero de grado lejano, sobre una herencia recibida de £ 3.000.000 el impuesto total ascendía a £ 660.000 (22 %) y si la herencia llegaba a £ 10.000.000 la contribución era del 23,05 %.

Por ley del 29 de abril de 1910, Lloyd George consiguió introducir algunas modificaciones que no alteraron las bases del "estate duty": siguió aplicándose la misma tarifa (de £ 100 a 500, 1 %) hasta £ 5.000 y desde ese monto se hizo más rápida la progresión hasta una cuota máxima de 15 % para las sucesiones de más de un millón. Por la misma ley se elevó el "settlement estate duty" al 2 % y en el "legacy and succession duty" se eliminaron las exenciones para las herencias en línea directa, salvo cuando el total del acervo hereditario no alcanzaba a £ 15.000, o cuando la parte heredada no excedía de £ 1.000, o si la herencia y legados para la viuda o hijo menor del causante no pasaban de £ 2.000 en total. La cuota del último impuesto mencionado se fijó en el 1 % para cónyuges, descendientes y ascendientes directos de la persona fallecida, y se aumentó a 5 % para las herencias entre hermanos y descendientes de éstos, dejándose el 10 % para las herencias entre parientes lejanos y extraños. Las pequeñas herencias de £ 300 a 500 que pagaban el "estate duty" y aquellas en que las partes asignadas a cada heredero o legatario no excedían de £ 100 quedaron eximidas del "succession duty", pero, cuando no correspondía pagar el "estate duty", la cuota del "legacy and succession duty" era de $1\frac{1}{2}$ % en línea directa y de $4\frac{1}{2}$ a $11\frac{1}{2}$ % en los otros grados de parentesco.

La ley del 16 de agosto de 1914 intensificó la progresividad del "estate duty" sobre las sucesiones superiores a £ 60.000, llegando a gravar con el 20 % a las mayores de £ 1.000.000. La ley de

1º de agosto de 1919 aumentó las cuotas para las sucesiones que excedían de £ 15.000, alcanzando un máximo de 40 % para las que pasaban de £ 2.000.000. Dentro de los mismos extremos (1 a 40 %), la ley del 30 de junio de 1925 reajustó la tarifa, modificando los escalones y aumentando las cuotas para las sucesiones comprendidas entre £ 12.500 y 1.000.000.

Por la ley del 1º de agosto de 1930 se modificaron algunos escalones intermedios y se elevaron las cuotas para las sucesiones de más de £ 120.000, hasta el 50 % sobre las que superaban a los dos millones. La misma tarifa ha sido aprobada para 1940/41 con recargos de 20 % sobre las cuotas correspondientes a sucesiones de más de £ 10.000 hasta £ 50.000, y de 30 % sobre las siguientes, con lo que llegó al 65 % la cuota máxima, quedando así la escala:

<u>Sucesión mayor de £:</u>	<u>%</u>	<u>Sucesión mayor de £:</u>	<u>%</u>	<u>Sucesión mayor de £:</u>	<u>%</u>
100	1,-	35.000	14,4	200.000	33,8
500	2,-	40.000	15,6	250.000	36,4
1.000	3,-	45.000	16,8	300.000	39,-
5.000	4,-	50.000	19,5	400.000	41,6
10.000	6,-	55.000	20,8	500.000	44,2
12.500	7,2	65.000	22,1	600.000	46,8
15.000	8,4	75.000	23,4	800.000	49,4
18.000	9,6	85.000	24,7	1.000.000	52,-
21.000	10,8	100.000	26,-	1.250.000	54,6
25.000	12,-	120.000	28,6	1.500.000	58,5
30.000	13,2	150.000	31,2	2.000.000	65,-

3) Alemania: Ya en el siglo XIV habían aparecido en algunos estados germánicos impuestos progresivos sobre la renta ("einkommensteuer") o sobre el capital ("vermögensteuer") y varias capitaciones graduadas ("klassensteuer"). En el siglo XVIII pueden citarse algunas capitaciones graduadas: en Norimberg, el "lozung" según calidad y cantidad de las rentas, 1/6 y 1/12; en Ulma, en el año 1709 contribuían según calidad del capital, 1/4 % del valor del suelo, 1/3 % de los préstamos y 1/2 % del dinero efectivo.

También merece destacarse la tentativa hecha por el Elector de Sajonia, Federico Augusto, que en 1742 llegó a establecer un impuesto general progresivo a la renta, que sólo pudo mantenerse hasta 1746, año en que fué reemplazado por una capitación clasificada. El gravamen se calculaba por escalones (incrementos), eximiendo a las rentas inferiores a 100 táleros; las demás contribuían desde el 1 % de los primeros 1.000, hasta el 8 % del excedente de 25.000 táleros.

En Baden hubo en el año 1803 un impuesto progresivo sobre las rentas superiores a 300 florines, con graduación de $\frac{1}{2}$ % a 6 % y, de 1808 a 1813, otro sobre el patrimonio y los beneficios mayores de 300 florines, graduado desde 1/4 % hasta 6 %. Breme, Lubeck, Hamburgo y Francfort siguieron el ejemplo adoptando impuestos a la renta y al capital, pero la progresión fué siempre moderada: en Lubeck la cuota máxima era del 6 % en 1815 y se redujo a 4 % en 1817.

Prusia implantó un impuesto general a la renta ("einkommensteuer") en dos grados, el 3 % y al 5 %, el 24 de mayo de 1812 y una capitación graduada, aparentemente progresiva por clases y no según renta, el 5 de mayo de 1820. En 1840 se dividía en 6 categorías y en 1851 en 12 clases, combinándose con un impuesto graduado que representaban un 3 % para la renta más baja de cada clase. El 25 de mayo de 1873 se clasificó en 40 categorías con cuotas que iban desde $3/4$ % hasta $2\frac{1}{2}$ % en el impuesto de clase y de $2\frac{1}{2}$ % a 3 % en el gravamen a la renta.

En 1891 fué abolido el impuesto de clase y por ley del 24 de junio se dió un carácter claramente progresivo al "einkommensteuer" gravando a la renta neta global proveniente de capitales mobiliarios e inmobiliarios, del comercio, de la industria, de la minería, de las profesiones y de las prestaciones lucrativas, con excepción de las inferiores a 900 marcos: de 900 a 1.350 marcos de renta, el gravamen aumentaba en 3 marcos cada 150; ... ; de 1.800 a 2.400, en 5 marcos cada 300; ... ; de 9.500 a 10.500, en 24 marcos cada 1.000; ... ; de 100.000 a 105.000, el impuesto era de 4.000 marcos, y por cada 5.000 marcos de exceso, 200 marcos más.

En Sajonia, por leyes del 22 de diciembre de 1874 y 2 de julio de 1878, se aplicó un impuesto general a la renta por clases; el 10 de marzo de 1894 se aumentó el número de categorías a 118, se eximió a las rentas menores de 400 marcos (antes 300) y se adoptó una progresión moderada en las cuotas fijas para cada clase. Las rentas de 400 a 450 marcos pagaban 1 marco; ... ; de 10.000 marcos a 11.000 abonaban 300 marcos; de 11.000 a 100.000 había aumentos fijos de 30, 40 ó 50 marcos cada 1.000 ó fracc.; de 100.000 en adelante, el gravamen aumentaba en 80 marcos cada 2.000 más de renta.

Baviara tuvo, por ley del 4 de junio de 1848, un "kapital-rentensteuer" progresivo sobre rentas superiores a 250 florines de célibes, 400 de padres con tres hijos, etc.; se dividió en 25 clases y el impuesto ascendía de 0,1 % a 2 % (sobre 75.000 fl. o más). El 11 de julio de 1850 se reformó eximiendo los primeros 200 florines de cualquier renta y fijando cuotas de $\frac{1}{2}$ % a 2 %. En 1881 y 1886 sufrió otras modificaciones y en 1899 se adoptó un impuesto general a la renta, similar a los de Prusia y Sajonia, comenzando con medio marco de las rentas hasta 500 mcs., y llegando a estabilizarse en el 3 % para las rentas mayores de 50.000 marcos.

En Baden, por ley del 24 de junio de 1884, se instituyó el "einkommensteuer" con cuota fija por clases y por escalones, eximiendo a las rentas que no excedieran de 500 marcos y declarando no imposables los primeros 2.500 en las rentas de 8.000 marcos. Se modificó en 1894 y 1900 fijándose la parte imponible en 100 marcos para las rentas de 500 marcos, la que aumentaba 25 marcos cada 100 de renta hasta 900, 50 cada 100 hasta 2.000, 75 cada 100 hasta 3.000 y 100 cada 100 hasta 10.000 marcos de renta, 500 cada 500 marcos o fracción hasta 25.000 y sobre 25.000 marcos, 1.000 cada fracción entera de 1.000 marcos más de renta.

En Luxemburgo, la ley del 9 de febrero de 1891 creó el impuesto a la renta con diferente cuota según calidad de los grupos, siendo proporcional dentro de cada uno de ellos: rentas de operarios, obreros y artesanos, 1 %; de profesiones, comercio, industria, etc.,

2 %; del capital y mutuos, 3 %, eximiendo respectivamente hasta 100, 200 y 600 liras anuales.

En 1902, el impuesto a la renta en Sajonia era:

P/rentas de mcs.:	Impuesto, mcs.	P/rentas de mcs.:	Impuesto, mcs.
400 a 500	1 marco	6.300 a 7.800	21 más c/ 500
500 " 800	1 más c/100	7.800 " 8.800	22 " " "
800 " 1.400	3 " " 150	8.800 " 9.400	23 " " 600
1.400 " 1.600	4 " " 200	9.400 " 10.000	24 " " "
1.600 " 1.900	6 " " 300	10.000 " 11.000	26 " " 1000
1.900 " 2.800	10 " " "	11.000 " 20.000	40 " " "
2.800 " 3.400	11 " " "	20.000 " 34.000	45 " " "
3.400 " 3.700	12 " " "	34.000 " 73.000	50 " " "
3.700 " 4.300	15 " " "	73.000 " 100.000	60 " " "
4.300 " 6.300	20 " " 500	más de 100.000	5 % s/total.

En Württemberg, el impuesto a la renta estaba dividido, en el año 1903, en 96 clases, desde 2 marcos de las rentas de 500 a 650 (clase 1) hasta el 5 % de las rentas de 200.000 marcos y más.

La ley complementaria del 19 de junio de 1906 introdujo algunas modificaciones en el impuesto a la renta en Prusia, ampliando las facultades del fisco para verificar los libros y la documentación de los contribuyentes, aboliendo la distinción entre rentas fijas y variables y sujetando a la imposición la renta neta global de las personas físicas según el año solar precedente y la de sociedades anónimas, comanditarias por acciones y mineras, de acuerdo con el monto medio de los resultados de los últimos tres años anteriores. Para la ley prusiana las personas jurídicas tenían distinta personalidad a la de sus componentes; en 1906 se incluyó en esa categoría a las sociedades de responsabilidad limitada -cuyo origen se remontaba en Alemania a la ley imperial del 29 de abril de 1892- eximiéndolas de impuesto cuando las ganancias no excedían del $3\frac{1}{2}$ % del capital. La tarifa especial para esas sociedades (art. 18 de la ley del 19/6/1906) era con cuota fija para cada clase -a semejanza de la tarifa general establecida por la ley del 24 de junio de 1891-, pero algo más elevada que ésta; empezaba con 7 marcos en las rentas de 900 a 1.050 marcos, aumentaba 3 marcos hasta 1.200 marcos de renta, y seguía el mismo sistema hasta alcanzar el aumento a 180 marcos cada 4.000 de renta pasando de 104.000.

Los impuestos a la renta se mantuvieron en Prusia, Baviera, Baden, Sajonia y Württemberg hasta la reforma de Erzerberger -ministro de Hacienda del Reich- que, por el reglamento del 13 de diciembre de 1919 improvisó una administración fiscal federal destinada a multiplicar los recursos del Estado y por ley del 29 de marzo de 1920 hizo pasar al poder central, refundiéndolo, el "einkommensteuer" que cobraban los estados locales. Se gravó a las personas físicas con renta superior a 1.000 marcos, admitiendo desgravaciones desde 500 a 700 marcos según personas a cargo del contribuyente y hasta 600 marcos por primas de seguro de vida. La escala era progresiva: comenzaba con el 10 % de los primeros 1.000 marcos de renta global neta, 11 % de los segundos 1.000 marcos, 12 % de los terceros 1.000, continuaba así hasta 15.000 marcos y aumentaba el tipo de imposición en: 1 % cada 2.000 marcos de renta, de 15.000 hasta

25.000; 1 % cada 3.000 marcos más hasta 40.000; 1 % cada 5.000 más hasta 90.000, cada 10.000 más hasta 140.000, cada 20.000 más hasta 200.000, cada 30.000 hasta 260.000, cada 40.000 hasta 300.000 y cada 50.000 hasta 500.000, llegando al 60 % para las rentas excedentes de 500.000 marcos.

Separadamente, por ley del 30 de marzo de 1920, se impuso a las personas jurídicas de derecho público y privado, corporaciones y fundaciones existentes en Alemania, un gravamen a los beneficios o rentas en dinero ("Körperschaftssteuergesetz"). Para las sociedades por acciones, el impuesto se fijó en el 10 % de la ganancia global, más un adicional progresivo del 2 % sobre los beneficios que llegaran al 4 % del capital, hasta el 10 % de los que alcanzaban al 18 % del capital; las otras personas jurídicas fueron gravadas con el 10 % únicamente.

La continua depreciación del marco obligó a modificar la tarifa del "Einkommensteuer", la que fué reajustada dos veces en el año 1921 (Leyes del 24 de marzo y 20 de diciembre) y una en 1922 (ley del 20 de julio). La primera sección de renta imponible fué fijada respectivamente en 24.000 marcos o fracción, 50.000 mcs. o frac., y 100.000 marcos o fracción, gravándose con el 10 %. La última sección, a la que correspondía la cuota máxima del 60 %, era respectivamente el exceso de 400.000, 2.000.000 y 3.000.000 de marcos.

La ley del 24 de marzo de 1921 permitió la deducción, por cargas de familia, de 120 marcos por persona cuando el contribuyente tenía menos de 60.000 marcos de renta y de 60 marcos si excedía esa suma. La ley del 20 de julio de 1922 elevó el mínimo de exención a 400.000 marcos y en 1923 llegó a 1 millón de marcos. El 29 de setiembre de 1923 un dólar equivalía a 142 mil millones de marcos, por lo que el decreto de 11 de octubre de ese año resolvió que el impuesto se pagara en billetes por su equivalencia en marcos oro.

Recuperada la estabilidad monetaria, se reguló el gravamen por las leyes de 10 de agosto y 19 de diciembre de 1925 y 26 de febrero de 1926, eximiendo a las rentas inferiores a 1.300 marcos, más 100 marcos a los contribuyentes casados, 100 por el primer hijo, 180 por el segundo, 360 por el tercero, 540 por el cuarto y 720 marcos más por cada hijo, del 5º en adelante; si la renta neta total pasaba de 10.000 marcos, el mínimo exento se reducía a 720 marcos, más las cargas de familia. También se admitieron rebajas especiales por enfermedad, accidente, etc., en rentas no mayores de 30.000 marcos. Los tipos del impuesto se fijaron en: 10 % de los primeros 8.000 marcos o fracción, de renta imponible; 12,5 % de los siguientes 4.000 ó fracción; 15 % de los siguientes 4.000 ó frac.; 20 % de los siguientes 4.000 ó fracción; 25 % de los siguientes 8.000 ó fracción; 30 % de los siguientes 18.000 ó frac.; 35 % de los sig. 34.000 ó fracción, y 40 % de lo que excediera de 80.000 marcos de renta neta imponible. Para las sociedades de responsabilidad limitada, cooperativas comerciales y económicas, con no más de 50.000 marcos de capital, regía la misma tarifa hasta el 30 % sobre la porción excedente de 28.000 marcos de renta, sin que pudiera cobrarse más del 20 % sobre el total; para las demás sociedades por acciones y de personas con fines de lucro -excepto de servicios públicos- el 20 %, y para las sociedades civiles, de seguros mutuos y

cooperativas para los socios, bancos de préstamos y capitales extranjeros invertidos en Alemania, el 10 % de la renta.

La ley del 16 de octubre de 1934 modificó el sistema del impuesto a la renta personal, restableciéndolo "por clases" mediante la adopción de una extensa tabla en la que se procedió al redondeo de los montos imponibles; en igual forma se preparó otra tabla para la retención del gravamen sobre las remuneraciones mensuales del trabajo en relación de dependencia. La primera comenzaba así:

Renta en Rm.		Impuesto en Rm., según situación familiar							Reduc
Más de:	Media	Solte-ros	Casa-dos	1 hijo	2 hijos	3 hijos	4 hijos	5 hijos	cada hijo más:
560	600	10	-	-	-	-	-	-	-
675	750	27	-	-	-	-	-	-	-
825	900	46	14	-	-	-	-	-	-
975	1050	65	26	-	-	-	-	-	-
1125	1200	84	38	10	-	-	-	-	-
1275	1350	104	50	22	-	-	-	-	-
1425	1500	125	62	34	10	-	-	-	-
1575	1650	165	74	46	22	-	-	-	-
1725	1800	205	88	58	34	-	-	-	-
1925	2100	256	118	82	58	14	-	-	-
2250	2400	304	148	112	81	38	-	-	-
2550	2700	360	178	138	101	62	5	-	-
2850	3000	420	215	164	120	78	29	-	-
3150	3300	486	254	189	140	91	49	-	-
3450	3600	563	294	215	159	104	55	-	-
3800	4000	640	342	249	185	122	63	13	13
4250	4500	736	416	293	225	152	73	15	15
4750	5000	832	490	344	265	182	90	17	17
.....									
8750	9000	1744	1090	940	760	424	260	120	120
9250	9500	1864	1165	1015	835	484	316	170	130
9750	10000	1984	1240	1090	910	544	376	220	140
.....									
54500	55000	24768	15480	15060	14600	13560	13060	12570	490
55500	56000	25408	15880	15480	15000	13960	13410	12920	490
56500	57000	26048	16280	15880	15400	14360	13800	13270	490
57500	58000	26688	16680	16280	15800	14760	14200	13640	510
58500	59000	27328	17080	16680	16200	15160	14600	14040	560
59500	60000	27968	17480	17080	16600	15560	15000	14440	560
60500									
.....									

Desde 75.000 marcos (más de 74.500 a 75.500 Rm.) de renta de solte-ros, el impuesto aumentaba en 500 Rm., cada 1.000 más de renta. Pa-ra los casados -después de una confiscación total de los incremen-tos de renta desde 100.000 marcos (más de 99.500 a 100.500) hasta 110.000 (más de 109.500 a 110.500)- alcanzaba a 43.480 marcos sobre una renta de 110.000 (media), a 44.400 sobre 111.000 Rm., de renta (más de 110.500 a 111.500 Rm.) y continuaba creciendo 400 marcos ca-da 1.000 más de renta redondeada (40 %). Las rebajas por hijos ce-saban en 112.000 Rm., de renta media, con 1 hijo; en 113.000, con 2

hijos; en 115.000, con 3 y 4 hijos; en 116.000, con 5 hijos, y en 120.000 (más de 119.500 a 120.500 Rm., de renta), con más hijos. Si el contribuyente tenía menos de tres hijos, los descuentos especiales por desgracias de familia (enfermedades, accidentes, muertes, etc.) sólo se acordaban cuando la renta no pasaba de 20.000 Rm. En cuanto a la tarifa mensual sobre sueldos y salarios empezaba en una retención de 0,78 Rm., sobre remuneración de más de 80,08 a 91 Rm., a soltero; 1,30 sobre más de 104 a 117 Rm., a casado; 0,78 Rm., sobre más de 130 a 143 Rm., con un hijo; etc., quedando eximidos totalmente los que tuvieran más de diez hijos; las cuotas se estabilizaban en el 24 % para solteros y 15 % para casados, cuando el sueldo mensual excedía de 3.068 marcos. Para sociedades -excluidas las colectivas- la ley del 16 de octubre de 1934 mantuvo el impuesto proporcional del 20 % de la renta, en general, y del 10 % para bancos hipotecarios, etc., suprimiendo la tarifa progresiva para las pequeñas sociedades de responsabilidad limitada y cooperativas.

La ley del 1º de febrero de 1938 reajustó la tarifa correspondiente a las rentas personales superiores a 100.500 marcos y elevó a 84,50 Rm., el mínimo exento de las rentas mensuales del trabajo. Las cuotas máximas en el primer caso llegaron al 50 % para los solteros desde 75.000 marcos de renta media y al 40 % para casados desde 122.000 Rm., con 1 hijo desde 124.000, con 2 hijos desde 125.000, con 3 hijos desde 129.000, con 4 hijos desde 130.000 y con 5 hijos desde 132.000 marcos de renta redondeada.

Se admitieron las siguientes deducciones: 200 Rm., fijos por intereses, impuestos, seguros y cuotas del obligado, su mujer e hijos arios, hasta 500 Rm., anuales, más 300 Rm., por la esposa, 300 Rm. por el primer hijo, 400 por el segundo, 500 por el tercero, 600 por el cuarto y 1.000 Rm., por el quinto y cada uno siguiente; 50 marcos mensuales por una sirvienta, y hasta el 2 % de la renta, por impuestos eclesiásticos; 720 Rm., los solteros, por cada hijo adoptivo o filiado. Los requisitos para permitir la deducción por cargas de familia eran: 1º, que no se tratara de hijos judíos; 2º, que hubieran estado a cargo del contribuyente durante 4 meses por lo menos en el año; 3º, que fuesen hijos menores, estudiantes con menos de 25 años de edad, hijastros, adoptivos o sus descendientes. Se consideraron asimismo solteras las personas casadas durante menos de 4 meses en el año, salvo: hombres de 65 años y 4 meses por lo menos; viudos o divorciados con un hijo no semita y 50 años y 4 meses de edad por lo menos; mujeres con un hijo no judío o 50 años y 4 meses de edad; huérfanos menores de 25 años, estudiantes 4 meses por lo menos.

Por la ley del 17 de febrero de 1939 se suprimieron las deducciones de 200 Rm., mínimos para gastos y de 50 Rm., por sirvienta. Aumentóse la tarifa a los solteros -en general a 180 % de la de los casados (antes 160 %)- llegando al máximo de 55 % de la renta; se creó un grupo intermedio para los casados sin hijos durante más de 5 años, con renta mayor de 12.000 Rm., en 1937 y sin que ninguno de los cónyuges alcanzara a tener más de 55 años en 1938, con cuotas de 140 % de las de otros casados, hasta un máximo de 45 %.

Las cuotas para el impuesto a las sociedades fueron aumentadas respectivamente a: 30 % y 15 % en 1936 (ley del 27 de agosto), 35 % y 17½ % en 1938 y 40 % y 20 % en 1939 (ley del 25/7/1938).

Con respecto al impuesto a las sucesiones, en Alsacia y Lorena se estableció por ley del 12 de junio de 1889 con graduación según parentesco, desde 1 % en línea directa, hasta 9 % en colaterales de más de 12º grado y extraños.

Baden (1899), Hamburgo y Lubeck (1903), Brema (1904), Anhalt y Reuss (1905) introdujeron la progresividad en el impuesto sucesorio, pero el 3 de junio de 1906 se adoptó para todo el Imperio Alemán una escala progresiva única, según monto y parentesco, con exención para las herencias menores de 500 marcos, y hasta 1.000 marcos a favor de padres, abuelos e hijos adoptivos; las herencias a favor de hijos, otros descendientes directos y cónyuges quedaron totalmente eximidas. La tarifa se dividía en cuatro clases de parentesco:

I: Padres, hermanos o sobrinos	4 %;
II: Abuelos, suegros, yernos, sobrinos-nietos, hijos adoptivos ..	6 %;
III: Tíos y cuñados	8 %;
IV: Demás casos	10 %.

A partir de 20.000 marcos -o de 50.000 para la clase I- los tipos crecían 0,1 cada 20.000, 25.000, 50.000 y 100.000 más, hasta llegar a 2½ veces el tipo básico, para las herencias mayores de 1.000.000.

Por ley del 10 de setiembre de 1919 se reformó el sistema y se establecieron dos gravámenes: a) sobre el monto global de la herencia a repartir; b) sobre las partes hereditarias y las donaciones entre vivos. El impuesto a la masa global neta iba: desde 1 % sobre los primeros 200.000 marcos o fracción, previa deducción de 20.000 marcos si el total no pasaba de 200.000; hasta 5 % sobre el excedente de los 2.000.000 de marcos. Sobre las porciones heredadas, según su monto -exceptuando a las menores de 500 marcos- y el grado de parentesco -en 6 clases-, las cuotas parciales variaban: desde 4 % sobre los primeros 20.000 mcs., o fracción, a favor del cónyuge, hijos legítimos o legitimados y naturales reconocidos, hasta 70 % sobre el exceso de 1.500.000 marcos, a favor de parientes lejanos y extraños. Además se recargó 1 % más por cada serie de 10.000 marcos o fracción si el heredero poseía ya una fortuna superior a 100.000 marcos, hasta 200.000, y 1 % por serie de 20.000 marcos si esa fortuna excedía de 200.000, pero sin que el recargo pudiera superar a la mitad del patrimonio propio que sobrepasase de 100.000 marcos, ni del 100 % del impuesto, y el gravamen total no podía exceder, en ningún caso, al 90 % de la herencia recibida. Si el descendiente heredero era menor, se rebajaba 5 % por cada año que le faltara para la mayoría de edad, siempre que su capital más la herencia no pasaran de 50.000 marcos.

El impuesto global al acervo hereditario ("nachlasssteuer") fue suprimido por ley del 20 de julio de 1922 y el recargo con respecto al patrimonio propio, por decreto de 19 de diciembre de 1923. En cuanto al gravamen a las hijuelas y donaciones ("erbschaftsteuer") sufrió diversas reformas en 1923, 1925 y 1926, volviéndose a la fijación de cuotas directas sobre el total de la porción heredada, en lugar de la progresión sobre los incrementos. Las clases se redujeron a cinco y la tarifa vigente desde 1925 (ley del 10 de agosto) se mantuvo en vigor en la ley del 15 de octubre de 1934, salvo algunas modificaciones de detalles, con relación a ascendientes de más de primer grado (pasados a la clase III) y a las exenciones: aumento a 30.000 marcos en clase I y 10.000 en clase II (antes hasta 5.000 en ambas) de la parte declarada exenta; asimilación de

los hijos muertos en defensa de la idea "nacional-socialista" a los fallecidos en acción de guerra o a consecuencia de lesiones sufridas en ella; supresión del límite de 100.000 marcos para poder acordar la exención total de las herencias a favor de cónyuge con descendientes legítimos o por nacer (antes también los adoptivos), vivos, o muertos en acción bélica. Se mantuvieron las demás exenciones: hasta 2.000 marcos en clases III y IV, y hasta 500 en la clase V; hasta 10.000 marcos, siempre que su fortuna no exceda de esa suma computando el monto heredado, a los padres, padrastros o abuelos incapaces o con descendientes menores o inútiles a su cargo. La tarifa quedó fijada en la siguiente forma:

Adquisición hasta Rm.:	% del impuesto según clase:					Clases:
	I	II	III	IV	V	
10.000	2	4	6	8	14	I: Cónyuge, hijos legítimos, naturales, adoptivos o hijastros.
20.000	2,5	5	7,5	10	16	
30.000	3	6	9	12	18	II: Descendientes directos de hijos, incluso los adoptivos.
40.000	3,5	7	10,5	14	20	
50.000	4	8	12	16	22	III: Ascendientes, padrastros, hermanos y medio-hermanos.
100.000	4,5	9	13,5	18	24	
150.000	5	10	15	20	26	IV: Suegros, yernos, nueros y sobrinos consanguíneos.
200.000	5,5	11	16,5	22	28	
300.000	6	12	18	24	30	V: Demás herederos y legatarios.
400.000	6,5	13	19,5	26	32	
500.000	7	14	21	28	34	Rebaja: 50 % dentro de 5 años, o 25 % entre 5 y 10 años, en 2ª. transmisión de las clases I y II, siempre que en la anterior se hubiera abonado el impuesto en igual clase.
600.000	7,5	15	22,5	30	36	
700.000	8	16	24	32	38	
800.000	8,5	17	25,5	34	40	
900.000	9	18	27	36	42	
1.000.000	9,5	19	28,5	38	44	
2.000.000	10	20	30	40	46	
4.000.000	11	21	32	42	48	
6.000.000	12	22	34	44	51	
8.000.000	13	23	36	46	54	
10.000.000	14	24	38	48	57	
más de id.	15	25	40	50	60	

Para evitar las confiscaciones parciales, cuando el monto de la herencia determinaba el cambio de una cuota unitaria a otra superior, se aclaró que el gravamen no podría absorber más de: a) la mitad del excedente sobre la categoría anterior, si la cuota no pasaba del 30 %; b) los 3/4 del exceso sobre el límite inferior, si el impuesto variaba entre el 30 % y el 50 %; c) los 9/10 de la fracción excedente, si la cuota era mayor del 50 %.

Un impuesto a la plusvalía que adquiriesen los nuevos terrenos que se incluyeran en el perímetro de la ciudad fué establecido en Maguncia, por ley especial del año 1872.

La ley prusiana del 14 de julio de 1893 facultó a las comunas para gravar a los aumentos de valor provocados por los trabajos públicos y a las construcciones según su valor. Aprovecharon esa autorización 234 comunas que percibieron, desde 1906, diversas "contribuciones de mejoras" y, antes de 1912, el impuesto a los plusvalores inmobiliarios regía en 15 ciudades alemanas. En Francfort del Meno (ordenanza del 14/2/1904) la cuota máxima llegaba al 25 %

para un mayor valor de 130 %. En Essen (Ord. del 5/6/1906), Dortmund (Ord. 8/9/1906), Paderborn y Hanau, el tipo más alto del impuesto era de 15 % para plusvalías superiores a 140, 80, 75 y 200 % respectivamente. En Gelsenkirchen, el más elevado era del 30 % para plusvalores de más de 155 %.

También Colonia, por ordenanza del 5 de julio de 1905, fijó un gravamen de "plusvalía" sobre el incremento de valor en las ventas de inmuebles ("wertzuwachssteuer") que recaía sobre la diferencia entre el precio de compra y el de venta, agregando al costo: a) interés simple del 4 % anual sobre tierras incultas; b) gastos de mejoras en terrenos, edificios y reconstrucciones; c) 5 % del último precio, para gastos de sellado, derechos y transmisión; d) la pérdida sufrida en la venta de otras tierras dentro de los 3 años anteriores. Se gravaba la plusvalía mayor del 10 % en ventas dentro de los 3 años, desde el 10 % sobre el excedente de valor del 10 % al 20 %, aumentando 1 % más cada 10 % de aumento de valor, hasta el 25 % de las plusvalías superiores al 160 %. En las ventas posteriores a los 3 años de la compra y antes de los 10, se cobraba 2/3 de la tarifa y en las efectuadas después de 10 años, 1/3.

La ley del 14 de febrero de 1911 sustituyó esos impuestos locales por un gravamen federal sobre las valorizaciones de inmuebles ajenos al esfuerzo del propietario y comprobadas en ocasión de su transferencia, siempre que el precio de venta superara a 20.000 marcos, tratándose de edificios, o a 5.000 marcos, si eran terrenos libres, aun cuando tuvieran chozas, cobertizos u otras construcciones rústicas. El impuesto no se cobraba cuando era inferior a 20 marcos y había también exención cuando el vendedor o su familia no hubiesen tenido en el año precedente una renta mayor de 3.000 marcos y no hicieran profesión habitual de esas ventas.

Se adoptó una escala progresiva de 10 % sobre plusvalores hasta el 10 % del precio originario más gastos de adquisición, contribuciones de mejoras (agregando 4 % de interés hasta un máximo de 15 años), mejoras permanentes, etc.; aumentando el tipo 1 % cada 20 % más de valorización, hasta 190 %, y 1 % más cada 10 % adicional, hasta alcanzar al 30 % para todas las plusvalías mayores del 290 %. Se admitía descontar 1 % del impuesto por cada año desde la última venta, salvo si ésta hubiera sido en los años 1900 a 1910, en cuyo caso alcanzaba el descuento al 1½ %. Además los municipios podían establecer recargos limitados, sin que en ningún caso el impuesto imperial más los suplementos locales superasen al 30 % del mayor valor comprobado.

Pueden citarse algunos impuestos indirectos graduados tendientes a favorecer la pequeña industria o los comercios pequeños, aunque en la práctica no dieron los resultados que esperaba la política de la clase media ("mittelstandspolitik").

En 1887 se convirtió en impuesto imperial e las destilerías el que gravaba a las cervezas y alcoholes, graduándose en dos escalas que se refundieron en una sola por ley de 1902: hasta una producción de 200 hectolitros de alcohol puro, se pagaban 2 marcos por Hl; la cuota máxima era de 6½ marcos por Hl. para más de 1800 Hl.

Baviera estableció, por ley de 1888, un impuesto a la produc-

ción de cerveza, con un tipo general de 6 marcos por hectolitro, pero las fábricas que empleaban menos de 6.000 Hl. de malta pagaban 5 marcos por Hl. por los primeros 2.000; si se empleaban más de 10.000 Hl. de malta, el tipo aumentaba en 1/4 mc., para los 30.000 Hl. siguientes y en 1/2 marco por hectolitro para los que excedieran de 40.000 hectolitros.

En 1893 Württemberg adoptó también la graduación. En 1900 el tipo normal era de 5 marcos por quintal de malta elaborado, pero hasta 1.000 quintales se cobraba el 70 % de ese tipo, por los siguientes 1.000, el 80 %, y por la parte comprendida entre los 9.000 y los 19.000 quintales, el 120 % de aquel tipo normal.

En 1896 Baden fijó un impuesto progresivo a la producción de cerveza, según la cantidad de malta empleada, desde 8 marcos por los primeros 250 quintales, hasta 12 marcos por quintal pasando de 5.000.

También la Unión Nortealemana, por ley general de 1906, estableció un gravamen según la cantidad de materias primas consumidas en las fábricas de cerveza, de 4 marcos por los primeros 250 quintales métricos, a 10 marcos por hectolitro sobre el exceso de 6.000 quintales.

Sobre el azúcar se aplicó igualmente un sistema graduado en 1896, que se abandonó en 1903 al abolir las primas la Convención de Bruselas.

A los bazares se les gravó, en varios estados, con impuestos progresivos según el monto de ventas ("warenhaussteuer"): Baviera, en 1899, cobraba de $\frac{1}{2}$ % a 3 %; Prusia, desde 1900, cobró desde 1 % sobre ventas hasta 400.000 marcos, al 2 % para ventas de 1 millón; Baden, en 1904, estableció una graduación más acentuada, de 0,2 % de las ventas no mayores de 200.000 marcos, aumentando 0,1 % por cada 200.000 marcos excedentes hasta 1.000.000 de marcos de venta y 0,1 % más de aumento cada 100.000 mc., de exceso hasta alcanzar al 10 %.

Por último, puede mencionarse la tarifa de 20, 10, 5 ó menos marcos que algunos balnearios germanos cobraban a los bañistas, según se inscribieran como nobles, magistrados, banqueros, profesionales, etc.

Varias contribuciones extraordinarias sobre la fortuna obligó a crear la guerra de 1914 a 1918. Ya en 1913, en plena preparación militar, se había establecido una contribución única y excepcional sobre la fortuna ("wehrbeitrag"), según ley del 3 de julio. La contribución no alcanzaba a los patrimonios que no excedieran de los 10.000 marcos, o de 30.000 si la renta del contribuyente no pasaba de 4.000 marcos y era mayor de 2.000, ó 50.000 marcos si la renta no excedía de 2.000 marcos. La tarifa comenzaba en 0,15 % sobre los primeros 50.000 marcos de fortuna, 0,35 % sobre los siguientes 50.000 ó fracción, ..., hasta 1,5 % sobre el exceso de 10 millones de marcos; sobre la renta, la contribución extraordinaria era del 1 % hasta 10.000 marcos, 1,2 % de 10.000 a 15.000, ..., hasta el 8 % sobre las rentas de 500.000 marcos en adelante (eximidas las rentas inferiores a 5.000 mc.). Hasta 100.000 marcos de capital o

20.000 de renta, había un descuento de 5 % por cada hijo a partir del cuarto.

Por ley de 26 de julio de 1918 se estableció un impuesto general sobre el patrimonio, sobre la base del que poseían al 31 de diciembre de 1916 las personas físicas, exceptuando los que no excedieran de 100.000 marcos, a saber: el 0,1 % sobre los primeros 200.000 marcos de patrimonio; el 0,2 % sobre los siguientes 300.000 o fracción; el 0,3 % sobre los siguientes 500.000 marcos o fracción; el 0,4 % sobre los siguientes 1.000.000 de marcos o fracción, y el 0,5 % sobre el patrimonio excedente de 2 millones.

Por la ley del 31 de diciembre de 1919 se implantó un impuesto "de sacrificio" sobre el capital ("Reichsnotopfer") de personas físicas y de entidades jurídicas -públicas o privadas- con fines lucrativos. Para las últimas (personas jurídicas) era deducible el capital-acciones integrado, si eran alemanas, y el gravamen se cobraba sobre el excedente (reservas y ganancias acumuladas) o sobre el capital invertido en Alemania por sociedades extranjeras; la cuota era del 10 % proporcional. Para las personas físicas se admitieron las siguientes deducciones: a) 25 % de los primeros 50.000 marcos de capital y 20 % de los siguientes, cuando el contribuyente era de más de 45 años y menos de 60 años de edad y no tenía derecho a pensión o subvención; b) un tercio de la fortuna, si el contribuyente tenía 60 años de edad o más; c) 5.000 marcos por cada hijo, con la ventaja de pagar la cuota menor (10 %) sobre 50.000 marcos por cada hijo a su cargo. Los capitales de personas físicas hasta 5.000 marcos estaban exentos y los demás debían contribuir desde el 10 % sobre los primeros 50.000 marcos o fracción, hasta el 65 % del exceso de 7.000.000. El pago íntegro gozaba de una bonificación del 8 % hasta el 1º de julio de 1920 y del 4 % hasta el 31 de diciembre del mismo año, pero se podía pagar en 30 anualidades de 6½ % por año, o en 41 de 5½ % si se trataba de bienes territoriales.

Ante la escasa recaudación, pues casi todos optaron por el pago en anualidades, se dictó la ley del 22 de diciembre de 1920 que obligó al pago inmediato del 10 % del capital y por lo menos hasta 1/3 de la contribución total, en 3 plazos; 1/6 de ésta el 1º de marzo de 1921, otro sexto el 1º de noviembre de 1921, y el saldo para completar el 10 % de la fortuna, el 1º de mayo de 1922.

La ley de 8 de abril de 1922 derogó el "Reichsnotopfer" y creó un nuevo impuesto al patrimonio, revaluable cada tres años, con exención de 100.000 marcos. Se excluía a los contribuyentes mayores de 60 años o incapaces con patrimonio no mayor de 500.000 marcos o renta que no excediera de 20.000 marcos por año. Además se admitieron rebajas de 100 marcos por hijo, siempre que fueran más de uno y que el patrimonio no alcanzara a 500.000 marcos, y otras reducciones por enfermedades, accidentes, educación, etc. Para las personas físicas, el impuesto anual iba desde el 0,1 % de los primeros 250.000 marcos de capital imponible, hasta el 1 % del excedente de 25 millones. Establecíase también un recargo por quince años, de 100 % sobre los primeros 250.000 marcos de patrimonio, 150 % sobre los siguientes 250.000 y 200 % sobre el exceso de 500.000 marcos, pero dicho recargo fue suprimido por las leyes del 10 de agosto de 1925 y del 31 de marzo de 1926 que mantuvieron el gravamen "nominal" sobre el patrimonio, con tipo normal de 0,5 %, leve degra

sión para los menores de 50.000 marcos (hasta 0,1 % sobre patrimonio no mayor de 10.000) y suave progresión para los superiores a 250.000 marcos (hasta 0,75 % sobre los de más de 5 millones); acordóse además una deducción general de 5.000 marcos y otras desgravaciones en capitales no mayores de 30.000 marcos.

Por la ley del 16 de octubre de 1934 se suprimieron las reducciones y aumentos del tipo normal, que se mantuvo en 0,5 %, fijóse en 10.000 marcos el monto exento, más 10.000 por la esposa y por cada hijo menor, más 10.000 marcos suplementarios para los mayores de 60 años o incapaces con renta no mayor de 3.000 marcos anuales. Se gravó igualmente a las sociedades de capital, por lo menos sobre un activo de 50.000 -si eran de responsabilidad limitada 20.000- y a las demás cuando el activo excedía de 10.000 marcos.

Un impuesto especial sobre los aumentos de riqueza había sido creado por otra ley del 3 de julio de 1913, que extendía el concepto de "plusvalía" a todos los bienes, territoriales o no, pero, sin que pudiera aplicarse íntegramente a causa de las perturbaciones provocadas por la situación bélica (debía cobrarse por el período 1º/1/1914 a 31/12/1916).

En 30 de junio de 1919 se impuso una contribución militar extraordinaria sobre los aumentos de fortuna desde el 31 de diciembre de 1913 hasta el 30 de junio de 1919 mayores de 5.000 marcos, en patrimonios que excedieran de 10.000 marcos, variando las cuotas parciales desde el 10 % de los primeros 10.000 marcos o fracción, hasta el 100 % del exceso de 500.000 marcos de aumento de riqueza.

Otro impuesto de guerra sobre los beneficios extraordinarios de las personas físicas y de las jurídicas habíase implantado por ley del 21 de junio de 1916, exceptuando las fortunas inferiores a 10.000 marcos y los aumentos de riqueza menores de 3.000 marcos. La tarifa para las personas físicas comenzaba en 5 % sobre los primeros 10.000 marcos de aumento de fortuna, y llegaba al 50 % sobre el excedente de 1 millón. Para las personas jurídicas, el gravamen recaía sobre los aumentos de ganancia; a) entidades alemanas, 10 % del beneficio extraordinario hasta 2 % del capital y reservas, 15 % del exceso de 2 % a 5 % ídem, 20 % del exceso de 5 % a 10 %, 25 % del de 10 % a 15 %, y 30 % de la parte de beneficios extraordinarios que excediese del 15 % del capital y reservas; b) sociedades extranjeras que operaran en Alemania, se aplicaba directamente sobre el monto de los beneficios extraordinarios una escala progresiva desde 10 % de 0 a 20.000 marcos, hasta 45 % de 500.000 en adelante.

La ley del 9 de abril de 1917 fijó un recargo de 20 %, que se disminuía en 5 % por cada hijo menor de 18 años, a partir del 2º.

La misma ley citada del 26 de julio de 1918 estableció dos impuestos sobre los aumentos de ganancia en el cuarto año de guerra, con respecto a las normales en tiempo de paz: uno, para las personas físicas y otro, para las sociedades. El primero gravaba las mayores ganancias superiores a 3.000 marcos, desde el 5 % sobre los primeros 10.000 marcos de plus-beneficio, hasta el 50 % de la plus-ganancia excedente de 200.000 marcos. El segundo seguía las normas de la ley de 1916, pero fijó para las sociedades alemanas un gravamen de 60 % que se reducía en 10 % a 50 %, según los beneficios ex-

cedentes o el interés del capital desembolsado y reservas efectivas del primer año de guerra; por ejemplo, se rebajaba 50 % cuando el plus-beneficio no excedía de 50.000 marcos o cuando, para una plus-ganancia no mayor de 1 millón, el dividendo resultante no excedía del 3 %. Para las entidades extranjeras regía la misma tarifa, pero sólo con respecto a la cuantía del dividendo con relación al capital invertido en Alemania.

Finalmente, la ley del 10 de setiembre de 1919 determinó que el impuesto de guerra sobre la mayor ganancia, del año 1919, se cobraría referido al patrimonio que se tuvo el 31 de diciembre del año 1918 y para las sociedades, en el cuarto año de guerra. Para las personas físicas siguió en vigor la misma tarifa de 1918 hasta una plus-ganancia de 300.000 marcos, aplicando el 50 % a la fracción de 200.000,01 a 300.000, el 60 % a los siguientes 100.000 y el 70 % a todo excedente de 400.000 marcos de plus-renta. Para las sociedades se elevó el 80 %, con las mismas reducciones que establecía la ley anterior.

La ley del 29 de marzo de 1939 ha vuelto a aplicar una sobretasa del 30 % sobre las ganancias de 1938 excedentes a las del año 1937.

4) Suiza: Ya en Ginebra, en el año 1690, hubo un impuesto extraordinario y progresivo sobre bienes; también en 1709 se introdujo una graduación permanente en dos grados ("tasse de la garde"), pagando $\frac{1}{2}$ % por los primeros 10.000 escudos de patrimonio y 1 % por el excedente. En Lucerna y Schaffhausen, en el año 1800, se cobró un impuesto sobre salarios, de 1 a 2 % según su monto.

En los impuestos generales a la renta y al capital, la progresividad se intensificó en el siglo XIX, extendiéndose el ejemplo a numerosos cantones que los establecieron en las formas más variadas y con diversas combinaciones de imposición. Según los cantones variaba el tipo, se aplicaba o no a impuestos locales, la graduación era lenta o seguía una rápida progresión; unos gravaban la renta, el capital o ambos separadamente; otros al conjunto o a porciones de capital o de renta; otros exigían una capitación fija o graduada según los impuestos pagados por el capital y por la renta; algunos exceptuaban un mínimo de subsistencia, otros acordaban desgravaciones y concesiones varias.

En 1832 Zurich estableció un gravamen a las rentas no provenientes del capital, degresivo para menos de 8.000 francos, en que la cuota bajaba de $2\frac{1}{2}$ % a 0,02 %. En 1840 Baselstadt (Basilea-Ciudad) extendió a las rentas del capital la graduación de $\frac{1}{2}$ % a 3 % sobre rentas superiores a 6.000 francos. En 1848 Neuchâtel cobró, con carácter excepcional, un impuesto progresivo sobre el capital, graduado de 1 % para 1.000 a 3.000 francos de patrimonio, a 10 % para más de 500.000. Por ley del 20 de setiembre de 1848, Friburgo aplicó un impuesto de $3\frac{1}{2}$ % sobre la renta, que afectaba a fracciones de ésta, según su monto: $\frac{5}{10}$ de la renta menor de 1.500 francos; $\frac{6}{10}$ de la menor de 5.000, y $\frac{7}{10}$ de la mayor de 5.000 fcs. En 1849 Turgovia creó un impuesto sobre las rentas no provenientes del capital, con cuotas fijas de 0,35 fc., para las rentas menores

de 200 francos, a 30 fcs., para las rentas de 2.301 a 2.600 francos y $1\frac{1}{2}\%$ de las rentas mayores de 2.600 francos.

En 1859 Ginebra introdujo una graduación en la "tasa municipal" con 10 clases divididas en 3 categorías cada una, siendo fija la cuota para cada categoría, desde 250 francos para la primera categoría de la clase 1^a., hasta 4 francos para la tercera categoría de la clase 10^a., en progresión; en 1860 se agregaron 9 clases de 3 categorías cada una, para rentas de capitalistas.

Por ley del 25 de marzo de 1863, Saint Gall fijó un impuesto a la renta, computable cada 1.000 fcs., de capital, con suave progresión, desde 1 franco en la renta de 800 a 999 francos, 2 francos en la de 1.000 a 1.099, ..., hasta 200 francos en la renta de 9.500 a 10.000 francos, y 200 fcs., más $2\frac{1}{2}\%$ sobre el exceso de 10.000 fcs.

En 1864 Tesino creó un gravamen progresivo a la renta, por escalones: 1 franco de impuesto por los primeros 400 francos de renta más $1/4\%$ sobre el excedente hasta 800 fcs., más $1/2\%$ sobre el exceso de esa cantidad hasta 1.200, etc., alcanzando a 1.250 fcs., en las rentas de 40.000 francos, más el 5 % sobre todo excedente.

Berna combinó en 1865 un impuesto a la renta y al capital, computando cada 50 a 100 francos de renta, $2\frac{1}{2}\%$ de capital; cada 150 a 200 fcs., 5 de capital; cada 250 a 300 fcs., de renta, $7\frac{1}{2}\%$ de capital, etc., y gravado con 2 %, 4 %, 6 %, etc., a las pensiones, y con el $1\frac{1}{2}\%$, 3 %, $4\frac{1}{2}\%$, etc., a las demás rentas.

En Zurich, por ley del 14 de febrero de 1861 reformada en el año 1870, se dió carácter progresivo a los impuestos sobre el capital y sobre la renta, eximiéndose a los patrimonios inaptos para el trabajo, a los menores de 3.000 francos y a las rentas inferiores a 500 francos. El gravamen era de 0,1 % sobre el patrimonio y de 2 % sobre la renta, pero únicamente se pagaba sobre una parte de la respectiva materia gravada.

5/10 de los 1 ^{os} . 20000 fcs. de cap.	1/5 de los 1 ^{os} . 1500 fcs. de renta
6/10 " sig ^{tes} . 30000 " " "	2/5 " sig ^{tes} . 1500 " " "
7/10 " " 50000 " " "	3/5 " " 3000 " " "
8/10 " " 100000 " " "	4/5 " " 4000 " " "
9/10 " " 200000 " " "	5/5 " todo el excedente de los 10.000 francos de renta.
todo exceso de 400000 " " "	

En Obwalden (Alto Unterwalden) la ley del 10 de marzo de 1870 aprobó un impuesto a la renta cuyos tipos eran pagaderos cada $1/2\%$ percibido como gravamen al capital, siendo deducibles 400 francos en las dos últimas clases: 500 francos de renta, pagaban 0,50 fc., de impuesto; 600 fcs., 0,70 fc.; ...; de 1.000 a 2.900 francos de renta, abonaban el $1/2\%$, y más de 3.000 fcs., el 1 %.

Por ley del 23 de septiembre de 1879, en Schaffhausen se agregó un adicional a los impuestos a la renta y al capital, mediante recargos de 5 % si el gravamen total era de 26 a 50 francos, hasta el 50 % si era mayor de 500 francos.

La ley del 28 de agosto de 1881 estableció en Grisones un impuesto al capital con adicionales progresivos y un impuesto a la

renta, también con progresión moderada. En el primero, se cobraba el tipo íntegro sobre los capitales de 1 a 20.000 francos, más 0,1 adicional sobre los capitales de 20.001 a 50.000 fcs., cada 1.000 francos; 0,2 adicionales de 50.001 a 80.000 fcs.; ...; hasta 10/10 de adicional (esto es doble tipo) sobre los capitales de 290.001 a 320.000 francos y más. En el segundo, las cuotas iban de 1/4 % sobre las rentas de 1 a 800 francos, a 5½ % de las rentas de más de los 12.000 francos anuales.

En 1883 la patente comunal de Ginebra comprendía 10 clases y 1 especial, con 15 categorías en la primera clase, 10 en la segunda y 5 en las otras. La primera categoría de la primera clase pagaba el 1 % (750 fcs., para 75.000 francos de renta); la quinta categoría de la 10^a, clase pagaba 9 francos sin calcular la renta. La cuota era fija para cada categoría y progresiva entre las distintas categorías y clases.

También Argovia introdujo en 1885 un adicional progresivo a los impuestos a la renta y al capital, adicionando un 5 % si el gravamen normal era de 40 a 70 francos, un 10 % si era de 70 a 100, ... un 30 % si era de 400 a 500 francos, y un tercio si era superior a 500 francos.

En Urí, la ley del 2 de mayo de 1886 estableció impuestos levemente progresivos sobre el capital y sobre la renta, eximiendo los capitales menores de 2.000 fcs., y las rentas inferiores a 700 francos. Se dividían en clases y dentro de cada una se cobraba el tanto por ciento o por mil sobre el total. La tarifa variaba desde 0,5 o/oo sobre capitales de 2.000 a 3.000, hasta 1,5 o/oo sobre capitales de más de 400.000, y desde 0,25 % sobre renta de 700 a 1000 francos, hasta 2 % sobre las mayores de 10.000 francos.

En Veud (Waadt) el artículo 19º de la Constitución del año 1885, interpretado por la ley de 21 de agosto de 1886, autorizó la progresividad de los impuestos. Según el Consejo Cantonal, adaptándose a la escala logarítmica, debían establecerse 7 categorías para las rentas y para los capitales mobiliarios y 3 para los capitales inmobiliarios, fijando sus relaciones en 1:1½:2:2½:3:3½:4 y 1:1½:2; las tarifas anuales debían seguir las siguientes proporciones: si sobre la riqueza mueble el impuesto era 0,1 %, sobre rentas y usufructo debía ser 1,5 % y sobre producto del trabajo 0,8 %. Se eximía a los capitales mobiliarios hasta 5.000 francos y a las rentas hasta 400 francos por cabeza. Para 1887 las cuotas fueron:

S/cap.mueble, Fcs.	%	S/renta en Fcs.	S/rentas y usufructo	S/trabajo
1 a 25.000	0,12	1 a 1.250	1,92 %	0,96 %
25.001 " 50.000	0,18	1.251 " 2.500	2,88 "	1,44 "
50.001 " 100.000	0,24	2.501 " 5.000	3,84 "	1,92 "
100.001 " 200.000	0,3	5.001 " 10.000	4,80 "	2,40 "
200.001 " 400.000	0,36	10.001 " 20.000	5,76 "	2,88 "
400.001 " 800.000	0,42	20.001 " 40.000	6,72 "	3,36 "
más de 800.000	0,48	más de 40.000	7,68 "	3,84 "

S/cap.inmuebles: 1 a 25.000 fcs., 0,1 %; 25.001 a 100.000, 0,15 %, y más de 100.000 francos, 0,2 % de impuesto.

del 25 de abril de 1897, graduaciones en los impuestos al capital y a la renta: de 1 o/oo a 1,25 o/oo (sobre más de 200.000 fcs.) en el primero, y de 0,1 a 1 % (sobre más de 10.000 fcs.) en el segundo.

Por ley del 14 de octubre de 1897 se fijaron en Basilea-Ciudad los siguientes tipos para los impuestos al capital y a la renta, admitiendo deducciones a solteros y a padres con hijos pequeños en rentas hasta 1.200 y 2.400 francos: a) sobre capital hasta de 50.000 francos, 0,1 %, ..., de más de 200.000, 0,3 %; b) sobre renta, hasta 4.000 francos, 1%..., excedente de 16.000 fcs., 5 %.

La mayoría de los cantones con impuestos progresivos sobre el capital y la renta -excepto Basilea (Ciudad y Campaña)- gravaron a la renta únicamente cuando no provenía del capital, es decir "renta ganada". Sólo dos cantones -Argovia y Schaffhausen- trataron de aplicar la progresividad impositiva sobre la renta total de cualquier origen, con un adicional sobre los montos de impuestos pagados.

El impuesto a las sucesiones también se introdujo en casi todos los cantones suizos, siendo progresivo en nueve de ellos a fines del siglo XIX: En Baselland los tipos crecían 1/10 para cada clase hasta 2½ veces sobre el excedente de 400.000 fcs.; En Berna el tipo aumentaba ½ hasta "cualquier exceso de 50.000 francos"; En Glaris y en Zug crecían en progresión aritmética, sin exceder los adicionales de 1 % en el primero y de 2 % en el segundo; En Soleure, de 3 % a 12 % según parentesco, en sucesiones de 100 a 5.000 francos; sólo la mitad de las cuotas para sucesiones menores de 100 francos y aumentaba 1/4 cada 5.000 fcs., desde 5.000 a 20.000 francos; En Turgovia las herencias superiores a 6.350 francos pagaban 1/4 más del tipo básico, las mayores de 12.700 francos ½ más, las de más de 19.000 fcs., 3/4 más, y las de 25.000 fcs., el doble; En Zurich los tipos aumentaban 1/10 cada 10.000 francos hasta ½ del tipo normal; En Uri, ídem hasta 200.000 fcs.; el decreto del 27 de septiembre de 1889 estableció la graduación por parentesco, desde 1 % para los colaterales más próximos (hermanos), hasta el 25 % para los parientes de 6º grado o más lejanos; la cuota máxima era de 75 % para los parientes lejanos y herederos ab-intestato de más de 200.000 francos; En Schaffhausen aumentaba 1/10 para herencias de 2.000 a 10.000 fcs., 1/10 cada 10.000 fcs., más hasta 90.000 y pagaban doble tipo las superiores a 90.000 fcs.

Las leyes de 28 de febrero de 1901 y 1902 fijaron en Vaud una tarifa sobre fracciones de cada herencia; desde 1,6 % de 1 a 2.000 francos, en línea recta (ascendente y descendente), hasta 22,4 % de lo que excediese de 200.000 francos, a favor de colaterales después del 6º grado y extraños, salvo a los domésticos, que abonaban 4 % (en lugar del 11,2 %) sobre los primeros 10.000 fcs., recibidos.

La ley del 6 de abril de 1919 hizo variar en Berna las cuotas entre 1 % y 30 % según monto heredado y grado de parentesco. En Basilea-Ciudad las cuotas variaron entre 2 a 4,4 % para cónyuge e hijos y 18 a 30,9 % para colaterales de más de 4º grado y otros, según ley del 6 abril de 1922, y la ley del 7 de setiembre de 1933 agregó un adicional para herederos con fortuna superior a 100.000 francos (20 % a 25 % del impuesto). La ley del 20 de octubre de 1928 implantó también en Ginebra un impuesto por fracciones de he-

rencia, desde el $\frac{1}{2}$ % hasta el 14 %, eximiendo en línea recta a las menores de 3.000 fcs., y a los servidores hasta 1.000 francos.

Un impuesto federal extraordinario a la renta y al capital fué creado por la ley del 22 de diciembre de 1915, después de haberse obtenido la autorización correspondiente por medio de la enmienda que se introdujo el 6 de junio de 1915 a la Constitución de la Confederación (art.42 bis). Durante los años 1916, 1917 y 1918 se gravó así a las personas físicas con rentas mayores de 3.500 francos, desde el 0,5 % hasta el 8 %, y a las que tenían un patrimonio superior a 10.000 francos, desde el 1 % hasta el 15 %; las sociedades por acciones debían pagar del 2 % al 10 % del capital realizado más los fondos de reserva y del 1 % al 5 % del capital suscrito sin realizar; las cooperativas pagaban el 4 % de las ganancias distribuidas a sus socios y el 8 % sobre las no repartidas, y las compañías de seguros el 5 % de las primas cobradas.

El 4 de mayo de 1919 el pueblo votó otro impuesto federal extraordinario a la renta y al patrimonio, diferente al anterior y destinado a cubrir los gastos de la defensa nacional. La ley del 20 de septiembre de 1920 estableció la forma en que se cobraría, a partir del 1º de enero de 1921, por períodos de cuatro años, hasta solventar los expresados gastos de movilización y defensa. Se eximieron las rentas de 2.000 francos para los que tenían más de 20.000 francos de capital, de 3.000 para fortunas entre 10.000 y 20.000 fcs., de 4.000 con un patrimonio menor de 10.000 francos y se concedieron importantes exenciones por cargas de familia. No eg tuvieron sometidas al gravamen patrimonial: las fortunas de contribuyentes sin personas a su cargo, hasta 25.000 francos, y las de los que tenían familia, hasta 35.000 fcs. Para los primeros cuatro años, la progresión en el impuesto a la renta llegó al 20 % para las rentas superiores a 90.000 fcs., y en el impuesto al patrimonio al 2,5 % de las fortunas mayores. Gravóse asimismo al capital invertido y los fondos de reserva de sociedades por acciones, no acordando para esas entidades exención alguna; el impuesto de guerra se aplicó por clases según la relación de los beneficios anuales con respecto al capital líquido y reservas, alcanzando a 100 francos cada 1.000 de capital integrado ó 4.000 del no desembolsado, para beneficios superiores al 65 % del capital invertido (clase 66ª).

El 16 de diciembre de 1938 el Consejo Federal resolvió imponer otra contribución federal "de crisis", para 1939/41, gravando a la renta y al capital de las personas físicas y de las sociedades. Para las personas residentes en Suiza se reconoció una desgravación de 4.000 francos, más 500 fcs., los casados y los viudos o divorciados con hijos, más 400 francos por cada hijo menor de 18 años o persona a cargo del contribuyente, deducibles de las rentas gravadas, y de 50.000 francos exentos, más hasta 25.000 de muebles y las fracciones de 1.000 francos -que se despreciaron-, para determinar el monto de la fortuna imponible. Para los no residentes se computó la proporción de lo gravado en Suiza, con respecto a su renta y a su patrimonio totales. Se eximieron también los beneficios netos de sociedades anónimas que no pasaran del 1 % del capital-acciones invertido y reservas, y a las sociedades cooperativas con un capital menor de 10.000 francos. Se acordaron igualmente rebajas de 80 %, 65 % y 50 % por pérdidas inmediatas siguientes, respectivamente del 1 % a 5 %, más de 5 % a 10 % y más de 10 % del capital.

Las tarifas para personas físicas quedaron fijadas así:

Clase	S/renta inferior a fcs.:	Contribuc. por 2 años en fcs.	Clase	S/fortuna inferior a fcs.:	Contribución por 2 años: o/oo cada 1.000 fca.
0	4.000	0	0	50.000	0
1	4.500	20,-	1	100.000	0,25 (*)
2	5.000	24,50	2	150.000	0,3 "
3	5.500	30,-	3	200.000	0,4 "
4	6.000	35,50	4	250.000	0,5 "
5	6.500	52,50	5	300.000	0,6 "
.	.....	.....	6	400.000	0,7 "
12	10.000	124,30	7	500.000	0,8 "
13	11.000	137,50	8	600.000	0,9 "
14	12.000	165,-	9	700.000	1,- "
..	.....	.....	10	800.000	1,25 "
42	40.000	1.950,-	11	900.000	1,5 "
43	41.000	2.100,-	12	1.000.000	1,75 "
..	.....	.....	13	1.250.000	2,- "
50	48.000	3.290,-	14	1.500.000	2,5 "
51	50.000	3.480,-	15	1.750.000	3,- "
..	.....	.....	16	2.000.000	3,5 "
72	92.000	11.250,-	17	2.250.000	4,- "
..	.....	.....	18	2.500.000	4,5 "
76	100.000	12.250,-	19	más de fd.	5,- "
77	105.000	12.500,-			

Otra clase c/5000 fcs., más, al 10 % s/límite inferior y 25 % suplementario (p/2 años).

(*) Además un suplemento de 25 % (por 2 años) sobre el monto de la contribuc. s/fortuna.

Los tipos del gravamen para las sociedades anónimas, comanditas por acciones y sociedades de responsabilidad limitada se establecieron en el mismo tanto por ciento (primer decimal) que representase el rendimiento del capital y reservas, de 1 % a 15 %, sobre los beneficios. Sobre el capital integrado y reservas se fijó la cuota por dos años en el 0,1 % más un suplemento de 25 % de la contribución, y sobre el capital no integrado el 0,02½ % más el mencionado suplemento.

La contribución de las sociedades cooperativas se fijó, por 2 años, en el 2 1/4 % sobre los beneficios distribuidos a los socios y en el doble (4½ %) sobre los restantes beneficios, más el recargo suplementario del 25 %; sobre el capital, se les asignó la misma tarifa que a las sociedades anónimas. Para las compañías de seguros fué establecida una contribución del 0,3 % de las primas originadas en Suiza, más el suplemento de 25 %, por dos años.

Para las participaciones a directores de sociedades, con el suplemento de 25 % y por dos años, se implantó una tarifa progresiva por fracciones (incrementos): 10 % de los primeros 10.000 fcs., 15 % de los siguientes 10.000, 20 % de los siguientes 10.000, 25 % de los siguientes 10.000, 30 % de los siguientes 10.000, y 20 % sobre todas las participaciones superiores a 50.000 francos. Para los directores en el extranjero se dispuso que el impuesto recaería sobre la parte proporcional correspondiente a los beneficios de origen suizo.

5) Austria: En 1734 se aplicó un impuesto proporcional del 10 % sobre las rentas superiores a 500 florines. También se cobró en 1799/1800 una capitación graduada ("klassensteuer") de $2\frac{1}{2}$ % de las rentas de más de 100 florines, a 20 % de las de 150.000 florines y más; modificada en 1804, siguió percibiéndose hasta el año 1829 (Ordenanzas del 5/10/1829).

El 29 de octubre de 1849, el emperador Francisco José implantó provisionalmente para 1850 un impuesto progresivo a las rentas, por categorías: la primera comprendía a los negocios, compañías y asociaciones; la segunda, a las pensiones gubernativas y a las rentas del trabajo, y la tercera, a las rentas mixtas, a las de préstamos y a las profesionales. En 1851, la tarifa para la tercera categoría se redujo de 1 % a 10 %, a $\frac{1}{2}$ % a 8 %, y la de la primera categoría se fijó entre el 4 % y el 10 %; en cuanto a la segunda categoría, estaba gravada con el 1 % de 630 a 1.000 gulden, aumentando un 1 % cada 1.000 de exceso hasta un máximo de 10 %.

Dicho impuesto siguió aplicándose con algunas modificaciones -especialmente en 1858- hasta que fue abolido por ley del 23 de octubre de 1896, juntamente con el impuesto industrial creado en el año 1812. Reemplazóselos por cuatro impuestos cedulares: un impuesto general a las industrias ("allgemeine erwerbsteuer"); un impuesto especial a las sociedades industriales obligadas a publicar sus balances; un impuesto a las rentas e intereses del capital ("rentensteuer"), y un recargo complementario a los emolumentos elevados. Además se les adicionó un impuesto general y personal a las rentas ("personal einkommensteuer"). Subsistían, por otra parte, los gravámenes territoriales ("grundsteuer") y a los edificios ("gebäudesteuer").

El impuesto cédular, en la primera categoría, había llegado a ser rápidamente progresivo para ciertas compañías y asociaciones, gravando las rentas mayores de 300 gulden, en 3/10 de los primeros 1.000 al $8\frac{1}{2}$ %, en 5/10 de los segundos 1.000 y todo el excedente al 10 %. En la segunda categoría, las utilidades provenientes del trabajo estaban sujetas a un gravamen más progresivo aún, desde 1,7 % sobre las rentas de 630 gulden, hasta 19,91 % para las de 1.050.000 y 19,991 % para las de 10.500.000 gulden. La tercera categoría (rentas de préstamos, etc.), en la que había diferenciación más que progresividad en el impuesto, quedó gravada por la ley de 1896 con el "kapitalrentensteuer" con tipos de $\frac{1}{2}$ % a 10 % -sobre todas las rentas del capital superiores a 315 florines- independientemente del "personaleinkommen-und-besoldungssteuer" que, en sustitución de las cédulas primera y segunda, se aplicó a la renta global y sueldos del contribuyente y su familia, incluyendo intereses y dividendos de compañías ferroviarias, títulos austríacos y otras rentas no gravadas por los impuestos cedulares, rentas extranjeras de residentes en Austria y las de procedencia austríaca pertenecientes a radicados en el extranjero.

Se admitieron diversas desgravaciones: a) 600 florines de renta, eximidos como mínimo de subsistencia; b) en rentas no mayores de 2.000 florines, el jefe de familia podía deducir 1/20 de la renta por cada persona a su cargo, a contar desde la tercera, excluida la esposa; c) si la mujer o los hijos contribuían a la formación de la renta y ésta no excedía en total de los 2.000 florines, 250 flo-

rines deducibles por cada miembro que tal hiciera; d) en circunstancias graves o cargas extraordinarias por enfermedades, prestación de alimentos a parientes pobres, deudas, educación de los hijos, servicio militar, etc., se podía llegar a una disminución hasta 3 grados, en la cuota fija por clase, cuando la renta no excediera de 5.000 florines; e) los contribuyentes de las tres primeras clases podían ser eximidos totalmente del impuesto, en las situaciones excepcionales mencionadas.

El impuesto a los sueldos y rentas personales resultó progresivo por clases y regresivo dentro de cada una de ellas. Desde 600 a 105.000 florines de renta global "de la familia" se graduó en 92 clases; por ejemplo: de 600 a 625 (clase 13.), 3.60 florines de impuesto; de 1.000 a 1.100 (clase 11), 10 fl.; de 10.000 a 11.000 fl. (clase 42), 319 fl.; de 100.000 a 105.000 florines de renta (clase 92), 4.650 florines de impuesto, y de 105.000 en adelante, 250 florines más cada 5.000 florines de renta excedente.

Sobre sueldos elevados se agregó un suplemento de impuesto en 9 clases, desde 0,4 % para 3.200 florines, hasta 6 % para los sueldos superiores a 15.000.

Por ordenanza del 19 de agosto de 1899 se fijó una escala progresiva para el impuesto a las transmisiones a título oneroso: 3 % sobre menos de 10.000 coronas, 3½ % sobre menos de 40.000 coronas, y 4 % sobre más de 40.000 coronas.

La misma ordenanza estableció una doble progresividad en el impuesto a las herencias, según fueran menores o mayores de 30.000 coronas: 1 % y 1½ % entre ascendientes y descendientes, entre esposos, y a los domésticos; 1½ % y 2 % para otras personas.

También se cobraron diversos impuestos locales a las sucesiones. En Baja Austria, un impuesto escolar de 1/4 % para las menores de 1.000 florines y con ligera progresión para las mayores. En Viena, un gravamen levemente progresivo destinado al sostenimiento de hospitales.

Un impuesto a las ganancias de guerra fué creado por la ley del 18 de abril de 1916, computando como tales la mayor renta obtenida en comparación con la del año 1913 ó el promedio de los años 1911 a 1913, sobre un minimum de 10.000 coronas. Se exceptuó a los aumentos de renta que no excedieran de 3.000 coronas y, para los de más de personas físicas, el gravamen era: 5 % sobre las primeras 10.000 coronas o fracción de plus-renta; 10 % de las siguientes 10.000 ó fracción; aumentando 5 % cada 20.000 coronas o fracción siguientes, hasta 100.000; 35 % de las siguientes 200.000; 40 % de las siguientes 200.000, y 45 % del exceso de 500.000 coronas.

Con respecto a las sociedades se gravó el incremento de beneficios netos en años de guerra, con relación a los obtenidos en tiempo de paz, fijándose los siguientes tipos de impuesto, con excepción de los plus-beneficios que no alcanzaran a 10.000 coronas: a) Para sociedades nacionales, el 10 % sobre la plus-ganancia hasta 5 % del capital, 15 % de la de 5 % a 10 %, aumentando 5 % cada 5 % o fracción más de beneficio hasta el 35 % sobre los excedentes de 25 % del capital; b) Para las entidades extranjeras, el 20 % de las

plus-ganancias inferiores a 200.000 coronas, 25 % de 200.000 a 400.000, 30 % de 400.000 a 700.000, 35 % de 700.000 a 1.000.000 y 40 % de las superiores a 1 millón de coronas.

Asimismo se creó un impuesto extraordinario a la fortuna, por ley del 21 de julio de 1920, pagadero en 20 anualidades por las personas físicas radicadas en Austria; las personas jurídicas debían aportar un 15 % proporcional de su capital neto. Para las primeras la tarifa era progresiva por secciones, desde el 3 % sobre las primeras 20.000 coronas imponibles o fracción, hasta el 65 % sobre el exceso de 10.000.000 de coronas.

Admitíanse exenciones hasta: 30.000 coronas de capital, más 15.000 por cada hijo sin fortuna mayor a esa cantidad; 50.000 coronas cuando la esposa vivía con el marido; 50.000 cuando el contribuyente tenía más de 60 años, hasta un máximo de 65.000 coronas computando otras cargas de familia o cuando era inválido de la guerra. Además se rebajaba el 10 % de la contribución por cada hijo menor de 21 años, cuando el monto imponible no excedía de 50.000 coronas y el 5 % si no pasaba de 100.000. Las entidades jurídicas quedaban eximidas hasta 50.000 coronas de capital.

- 6) Rusia: Excepcionalmente se cobró en 1812 un tributo extraordinario de 3 % a 5 % del patrimonio.

Con carácter local se implantó en 1865 en el ducado de Finlandia un impuesto a la renta, de moderada tendencia progresiva: hasta 500 marcos de renta estaban exentos; de 500 a 2.500, se cobraba el 0,6 %; de 2.500 a 5.000, el 0,8 %; de 5.000 a 10.000 marcos, pagaban el 1,1 %, y a las rentas superiores a 10.000 marcos se las gravaban con el 1,15 %. Estaban eximidos los institutos píos, científicos, militares, etc.

El ukase del 9 de febrero de 1865 estableció en Rusia un impuesto de clase, similar al prusiano. Posteriormente fué derogado, excepto para Siberia.

En realidad el sistema fiscal zarista se basó en los pesados gravámenes al consumo, principalmente al alcohol, y en un impuesto sucesorio de escaso rendimiento.

El régimen soviético no ha podido prescindir de los impuestos, aunque a algunos les llama "participaciones" en empresas mixtas o particulares. El impuesto a la renta según ley de 1927, ampliada en 1928, no difiere mayormente de los gravámenes de esa naturaleza aplicados en los demás países; a) Dividense las rentas en 3 categorías (trabajo obligado, trabajo libre y empresas particulares); b) Admítense un mínimo de subsistencia, variable según las regiones (cuatro); c) Dedúcense las cargas de familia; d) Exímense las rentas únicamente agrarias, las de los que trabajan sólo una parte del año y los sueldos del Estado político.

El impuesto a las sucesiones se graduó según parentesco, por ley del 15 de julio de 1882. Estaban exentas las de menos de 1.000 rublos, así como la casa y la tierra del paisano, los bienes legados al Estado o a instituciones benéficas, científicas, religiosas

y militares. Las demás pagaban: 1 % entre ascendientes, descendientes y cónyuges, a 8 % entre colaterales de 4º grado o más.

Implantado el régimen bolchevique -en octubre de 1917- uno de sus primeros propósitos fué suprimir las herencias (decreto del 27 de abril de 1918), pero -como en otros muchos aspectos- la realidad obligó a desistir de ese programa inicial y se tuvieron que admitir las pequeñas sucesiones agrícolas, bajo la denominación de transferencias del "usufructo" concedido por el Estado.

El Código Civil dictado el 11 de noviembre de 1922 llegó a reglamentar minuciosamente la transmisión hereditaria y el decreto del 15 de febrero de 1926 sólo permitió heredar hasta 10.000 rublos, pero el del 1º de octubre de 1929 limitó únicamente las herencias cuantiosas. Se excluyeron del gravamen establecido por este último los muebles de uso familiar siempre que no se consideraran objetos de lujo, los bienes afectados a explotaciones agrícolas, los seguros e indemnizaciones, los derechos de propiedad intelectual, los depósitos en cajas de ahorro del trabajo, las participaciones hasta 3.000 rublos en cooperativas de construcciones para obreros y los créditos en sociedades mutualistas, las herencias recibidas por habitantes de la zona norte (pueblos nómades de economía incipiente), las demás herencias hasta 1.000 rublos, sin deducción de esa suma en las superiores a ella. Según el Código de Procedimientos Civiles (20/3/1931) se fijaron 3 categorías para el pago de impuestos y derechos en general: 1º) Instituciones del Estado, organismos sociales y empresas socializadas; 2º) Obreros, empleados, campesinos y artesanos que trabajasen personalmente y no estuvieran considerados como ricos; 3º) Personas que vivieran del trabajo ajeno o que tuvieran personas que trabajasen por su cuenta, incluyendo a los campesinos ricos ("kulaks"). El impuesto se fijó en el 0,5 % proporcional en las sucesiones de la primera categoría y según tarifas progresivas sobre las porciones herederas en las otras dos, a saber:

S/fracciones, de rublos:	2ª. categ.	3ª. categ.	S/fracciones, de rublos:	2ª. categ.	3ª. categ.
0 a 2.000	1 %	5 %	40.000 a 100.000	25 %	25 %
2.000 " 6.000	5 "	10 "	100.000 " 200.000	40 "	40 "
6.000 " 10.000	8 "	15 "	200.000 " 500.000	60 "	65 "
10.000 " 40.000	10 "	20 "	Exceso de 500.000	90 "	90 "

La productividad del comercio y de la industria fué gravada con un impuesto a los beneficios de sociedades por acciones, según ley rusa del 8 de junio de 1897, a razón de 15 copeks cada 1.000 rublos de capital (0,15 %); además se aplicó una sobretasa a los beneficios excedentes de: 3 a 4 % del capital, 3 % de impuesto; 4 a 5 % del capital, 4 % de impuesto; ...; 9 a 10 % del capital, 6 % de impuesto, y más de 10 % del capital, 6 % del beneficio total y además 5 % sobre la parte excedente del 10 %.

La ley del 2-15 de enero de 1906 mantuvo el impuesto en el 0,15 % sobre el capital, cuando la ganancia no excedía del 3 % y lo aumentó a 0,2 % si ésta era mayor. Sobre el beneficio neto de las sociedades, mayor del 3 %, las cuotas del gravamen crecieron de 3 a 14 % (sobre ganancias de 19 a 20 % del capital), más un recargo de 10 % para las mayores del 20 %.

7) Italia: Florencia continuó cobrando -bajo la dominación de los Médicis-: la "decima scalata", de 7 % al 22 % más una capitación graduada, en 1480; la "decima scalata" y "dispiacente sgravato", de 1482 a 1488; la "decima scalata, aggravata y sgravata", de 1488 a 1494. Expulsados los Médicis, se siguió recaudando el diezmo escalado -bajo la república- para atender los gastos de la lucha contra aquéllos, desde 1495 hasta 1530: unas veces se le dió el carácter de empréstito forzoso (en 1502), otras el de impuesto democrático (en 1499) y otras el de contribución para mayor defensa de la libertad, como en 1529/30; de 1497 a 1500 gravaba también al capital. En 1530, al volver al poder los Médicis dejaron de recolectarlo.

Cosme III lo hizo renacer en Toscana en el año 1710, con el nombre de "escala general de proporción", siendo proporcional para las rentas menores de 30 escudos (1 %) y para las superiores a 100 (20 %), pero progresiva entre 30 y 100 escudos de renta, con tipos que iban del 1 % al 20 %.

En Piamonte se decretó el 7 de septiembre de 1848 un empréstito forzoso progresivo sobre el valor venal de los inmuebles, sobre los créditos hipotecarios y sobre el comercio. Para las tierras y edificios -deducidas las hipotecas- la contribución variaba desde $\frac{1}{2}$ % de las de 10.000 a 20.000 liras, hasta 2 % de las valuadas en más de 100.000 liras. Sobre los créditos hipotecarios, desde $\frac{1}{2}$ % de 8.000 a 20.000 liras de capital inscripto, hasta el 3 % de los de 150.000 en adelante. En cuanto al comercio, los bancos, negocios, armadores, fabricantes, etc., fueron clasificados en 5 categorías, debiendo contribuir 15.000, 10.000, 6.000, 3.000, 1.000 y 500 liras respectivamente.

En 1853 se adoptó y aplicó el impuesto progresivo sobre los alquileres como en Francia. En 1858 -con motivo de la guerra contra Austria- se dispuso un empréstito forzoso, en lugar del impuesto progresivo a la renta, que había sido proyectado.

Unificado el reino de Italia, aparecieron algunos tributos con cuotas variables (sellado, registro, etc.) y una capitación comunal graduada ("tasa de familia") con tipos progresivos de $\frac{1}{2}$ a 7 %.

En 1864 se creó el impuesto a la riqueza mueble(s)/rentas que sufrió sucesivas modificaciones: en 1866 se cobró el 8 %, eximiendo a las rentas menores de 350 liras; el 28 de mayo de 1867 una ley eximió a las inferiores a 400 liras, acordándose un tratamiento especial para las comprendidas entre 400 y 500 liras; en 1871, se aumentó la cuota al 12 %, llegando con los décimos adicionales al 13,2 %, y la ley del 14 de agosto de 1877, complementada por la del 22 de julio de 1894, admitió una graduación en las rentas entre 400 y 800 liras y una diferenciación en la fuente de las rentas, clasificándolas en 5 categorías, a las que se gravó distintas porciones de la renta real o presunta.

La cédula A', rentas perpetuas (intereses sobre deudas del Estado, loterías, etc.), gravadas totalmente; cédula A'', rentas perpetuas (intereses de capitales privados, hipotecas, etc.), gravadas 30/40 partes; cédula B, utilidades del capital y del trabajo (agricultura, comercio e industria), gravadas 20/40 (la mitad); cédula

C, utilidades del trabajo (profesiones) y rentas vitalicias, los 18/40, y cédula D, sueldos, pensiones, etc., 15/40.

El reglamento del 3 de noviembre de 1894 aclaró que las exenciones y deducciones debían computarse según las disposiciones de la ley de 1877, esto es después de reducir las rentas a los 6/8, 5/8 y 4/8 respectivamente en las cédulas B, C y D, y que la mayor rebaja establecida por la ley de 1894 era únicamente a los efectos de aplicar la cuota uniforme elevada al 20 %, calculándose las deducciones en proporción a las nuevas diferenciaciones. Tales deducciones eran -según la ley de 1877- de 250 liras en las rentas de 401 a 500 liras en las cédulas B y C (hasta 400 liras, exentas), de 200 en las de 501 a 600, de 150 en las de 601 a 700, de 100 en las de 701 a 800 y en las de menos de 500 liras en la cédula D. Con la reforma de 1894 se eximían las rentas no mayores de 533,33 liras en la cédula B, de 640 en la cédula C y de 800 en la cédula D.

Los decretos provisionales del 9 de septiembre de 1917 y del 1º de agosto de 1919 modificaron el sistema de diferenciación y establecieron directamente cuotas progresivas distintas dentro de cada una de las cédulas B, C y D. Reajustadas las deducciones, se tuvo que las cuotas reales (sin contar los adicionales que se permitía cobrar por parte de las provincias y las comunas) eran: 25,868 % en la cédula A'; 25,368 % en la cédula A"; de 12,934 % de las rentas no superiores a 1.550 liras, a 20,094 % en las mayores de 20.000, en la cédula B; de 11.5406 % de las menores de 1.657 liras, a 18,801 % de las superiores a 5.000, en la cédula C, y de 9,3255 % de las que no alcanzaban a 2.000 liras, (11,07291 % si el pago era por retención), a 10,69791 % de las mayores de 2.000; para las rentas agrícolas se fijó una cuota especial de 8,5637 %.

El impuesto italiano a la riqueza mobiliaria fué sustituido por el impuesto a las rentas, implantado por decreto-ley del 24 de noviembre de 1920, que también reemplazó a los gravámenes anteriores sobre las tierras y las casas, los alquileres, las participaciones de directores y administradores de sociedades y otras contribuciones extraordinarias. Las cuotas cedulares eran proporcionales: A₁: Rentas de capitales mobiliarios, 18 %; A₂: Rentas de fincas urbanas, 18 %; A₃: Rentas de fincas rústicas, 15 %; B: Rentas mixtas del capital y del trabajo, 12 %, y C: Rentas del trabajo personal, 9 %.

Por el real decreto del 30 de diciembre de 1923 se hizo entrar en la tributación a los edificios industriales y se reajustaron las categorías de rentas: A: De capital puro; B: Mixtas (industria y comercio); C₁: Del trabajo (profesiones liberales); C₂: Del trabajo (sueldos, pensiones, etc.); D: Empleados públicos. El decreto del 16 de octubre de 1924 fijó un mínimo exento de 2.000 liras, excepto para la cédula A, con las siguientes cuotas a regir desde el 1º de enero de 1929 (luego de un período de transición gradual): A, 20 %; B, 14 %; C₁, 12 %; C₂, 10 %, y D, 8 %.

El mencionado decreto real del 30 de diciembre de 1923 estableció además un impuesto complementario a la renta total, con escala progresiva, según la fórmula: $y = 0,04186 x^{0,39637}$, pero el real decreto del 19 de febrero de 1925 aclaró que debían redondearse las

rentas de:

3.000 a	5.000	liras, cada	50	liras o fracción mayor de	25;
5.000 "	10.000	" , "	100	" " " " "	50;
10.000 "	20.000	" , "	200	" " " " "	100;
20.000 "	50.000	" , "	500	" " " " "	250;
50.000 "	100.000	" , "	1.000	" " " " "	500;
100.000 "	200.000	" , "	2.000	" " " " "	1.000;
200.000 "	500.000	" , "	5.000	" " " " "	2.500;
500.000 "	1.000.000	" , "	10.000	" " " " "	5.000.

Las rentas inferiores a 3.000 liras quedaron excluidas del impuesto complementario, las de 3.000 liras debían pagar 30 liras y para las demás se confeccionaron extensas tablas, por ejemplo:

S/renta, de liras:	Impuesto	S/renta, de liras:	Impuesto
más de:	en liras:	más de:	en liras:
hasta:		hasta:	
3.000	30,-	332.500	22.168,-
3.025	30,81	.....	.....
3.075	31,31	477.500	35.904,-
3.125	32,13	482.500	36.423,50
3.175	32,96	.....	.....
3.225	33,48	497.500	38.000,-
3.275	34,32	505.000	39.066,-
.....
8.250	124,50	565.000	45.600,-
8.350	126,-	.....	.....
.....	.....	655.000	55.968,-
29.750	747,-	665.000	57.151,-
30.250	785,55	.....	.....
.....	.....	755.000	68.172,-
69.500	2.443,-	765.000	69.454,-
70.500	2.492,10	.....	.....
.....	.....	865.000	82.302,-
173.000	8.700,-	875.000	83.688,-
.....
327.500	21.708,-	995.000	100.000,-
		1.000.000	

En el impuesto a las sucesiones, la ley del 22 de julio de 1894 estableció una graduación según parentesco, desde 1,6 % hasta 15 % (colaterales de 10º grado), y la ley del 28 de enero de 1902 aplicó la progresividad con relación al monto de las herencias y al grado de parentesco, sobre cada fracción de la herencia; 1º) Una cuota fija de 1 lira para las sucesiones de más de 100 liras hasta 300 entre ascendientes y descendientes en línea directa y entre cónyuges; 2º) Tipos variables de 0,8 % a 3,6 % (en herencias superiores a 1.000.000 de liras) en línea recta, hasta 15 % en las herencias no mayores de 50.000 liras y 22 % en las superiores al millón de liras para los parientes de más de 6º grado y extraños; 3º) Las instituciones de beneficencia sólo pagaban el 5 % proporcional.

Después de sucesivas modificaciones (en 1911, 1915 y 1918) y de un ensayo de impuesto complementario de 5 % a 10 % para los herederos que ya tuvieran más de 200.000 liras de capital -creado por decreto del 24 de noviembre de 1919 y derogado luego por dificultades en la fiscalización-, el real decreto del 20 de agosto de 1923,

bajo el régimen fascista, suprimió el impuesto a las transmisiones dentro del "núcleo familiar" (cónyuge, línea directa, colaterales en grados 2º y 3º y descendientes de hermanos con derecho de representación). Las demás disposiciones sobre impuestos sucesorios se refundieron en la ley del 30 de diciembre de 1923 y, posteriormente, el decreto-ley del 30 de abril de 1930 -convertido en ley el 9 de febrero de 1931- restableció parcialmente el gravamen al núcleo referido, salvo entre esposos con más de un hijo (premuerto, legítimo, legitimado o natural reconocido, excepto adoptivos) y herencias de padres a favor de más de un hijo y sus descendientes, incluso los hijos naturales reconocidos; para las otras herencias, la tarifa quedó en la forma siguiente:

S/porción hereditaria de libras:	a libras:	% del impuesto s/clase:					Clases:
		I	II	III	IV	V	
0	10.000	1	1½	4½	5½	12	I: Ascend., padres y 1 hijo o sus descendientes.
10.001	25.000	1½	2	5	6	15	
25.001	50.000	1½	3	6	7½	18	II: Cónyuges sin hijos o uno.
50.001	100.000	2	4	7½	9	22	
100.001	250.000	2½	6	9	11	26	III: Hermanos.
250.001	500.000	3	8	11	13	30	
500.001	1.000.000	4	10	13	16	35	IV: Tíos y sobrinos.
1.000.001	5.000.000	6	13	16	19	40	
5.000.001	10.000.000	8	15	18	22	45	V: Colaterales de 4º grado o más, afines y extraños.
más de	10.000.000	10	18	21	25	50	

Util. pública: 5 %
Servidores: Pensiónes alimenticias hasta 2.000 libras, 3 % proporcional.

Exentas: Transmisiones hasta 3.000 libras, en las clases I y II.

Un impuesto a los beneficios extraordinarios de guerra fue establecido en 1915 y gravó las rentas nuevas, excedentes de las ordinarias: a) Para comerciantes e industriales, desde el 10 % sobre la fracción de beneficio superior al 8 % y hasta 10 % del capital invertido en el negocio, hasta el 30 % sobre la fracción excedente del 20 % del capital; b) Para intermediarios, desde el 5 % de la cantidad superior a 1/10 y hasta 5/10 de la renta ordinaria, hasta el 30 % de la cantidad superior a 30/10 de la renta normal. Se exceptuaban los beneficios inferiores a 2.500 libras. En 1916 se duplicaron las cuotas.

Por ley del 24 de abril de 1920 -modificada por la del 27 de febrero de 1921 y por el decreto-ley del 5 de febrero de 1922- fue creado un impuesto extraordinario al patrimonio mayor de 50.000 libras de cada persona física, según valuación al 1º de enero de 1920, pagadero en 20 anualidades sin interés o en 10 si los bienes muebles excedían de los 3/5 del patrimonio, acordando una bonificación de 6 % de interés compuesto anual por pago adelantado. La escala era progresiva en virtud de una fórmula según la cual todo patrimonio tenía una cuota más elevada que el inferior y menor que el superior, por ej.: 50.000,01, el 4,5 %; 500.000, el 9,33 %; 5.000.000, el 19,36 %; 50.000.000 de libras, el 40,14 % de contribución total.

Los decretos-leyes Nos. 1627 (del 7/9/1935), 1743 (del 5/10/1936) y 1726 (del 19/10/1937) han establecido otros impuestos extraordinarios proporcionales al capital.

8) Holanda: Durante la república, en el siglo XVII, puede citarse una aplicación del impuesto progresivo a las rentas. En 1653 el impuesto de clase "familiegelt" comprendía 9 categorías de renta, desde 500 a 1.000 florines -la primera- que pagaba 5 florines, hasta 10.000 en adelante -la 9ª.- con una cuota de 200 florines; en 1715 la escala iba de $1\frac{1}{2}$ % a 2 %.

Reimplantado en 1745, 1747 y 1748, llegó en este último año a dividirse en 37 clases: hasta 500 florines de renta, exentos, llegando la cuota máxima a 1.200 florines, para rentas de 50.000; tenía el carácter de talla extraordinaria con motivo de la invasión francesa. Los tipos máximos alcanzaron a: $37\frac{1}{2}$ %, según ley del 30 de junio de 1794; 10 %, por ley del 30 de noviembre de 1798; 7 %, por disposición de la ley del 15 de marzo de 1800, y 20 %, fijado por la ley del 9 de julio de 1804.

Las capitaciones graduadas se basaron en los muebles, los objetos de valor, los animales de silla y las hipotecas. En 1805 el impuesto por caballos de lujo era una mezcla extraña de tarifas progresivas, regresivas y proporcionales, debiéndose contribuir con: 25 florines, por el primer caballo; 45, por el segundo; 25, 75, 25 y 115 florines respectivamente, por el 3º, el 4º, el 5º y el 6º, y 50 florines más por cada equino de lujo después del 6º.

Pierson obtuvo la sanción de la ley del 27 de setiembre del año 1892, por la que se creó una capitación graduada en 15 clases, y de la ley del 2 de octubre de 1893, que estableció un impuesto progresivo sobre las rentas profesionales del trabajo. Con esas reformas se combinó el impuesto territorial, con un gravamen al patrimonio y otro personal a las rentas industriales, comerciales y profesionales.

El impuesto al capital comprendía a todos los bienes inmuebles y mobiliarios: títulos de renta pública, créditos hipotecarios y comunes, barcos, máquinas, vehículos, caballos, ganado, equi pos agrícolas y mercaderías, excluyendo el capital improductivo invertido en muebles, vestuario, joyas, libros, objetos de arte, armas, pólizas de seguros de vida, rentas vitalicias y pensiones, los bienes cuyo usufructo tuvieran otras personas y las rentas a término por vencer. Para fijar el patrimonio imponible se deducían las deudas, las obligaciones alimenticias o el alojamiento a cargo del contribuyente y 20 veces el conjunto de las rentas vitalicias perpetuas. Se eximía a los capitales inferiores a 13.000 florines; de 13.000 a 14.000 florines, el gravamen era de 2 florines; de 14.000 a 15.000, de 4 florines; de 15.000 a 200.000 florines de capital imponible, 1,25 o/oo sobre el excedente de 10.000, y sobre el exceso de 200.000 florines se pagaban 2 florines cada 1.000 de aumento.

El impuesto a las rentas -que comenzó a regir en 1894- se dividía en dos cédulas: la primera (A), que se refería a las rentas exclusivamente del trabajo, y la segunda (B), relativa a las rentas profesionales vinculadas con la propiedad gravada con el impuesto al capital y subdividida en tres categorías según que el capital fuese de 13.000 a 14.000 florines, de 15.000 a 200.000 florines o superior a 200.000 florines.

En la cédula A el gravamen variaba desde 1 florín en las ren-

tas del trabajo de 650 a menos de 700 florines, hasta 148 florines sobre 8.200 más 3,2 % sobre el exceso. En la cédula B, iba desde 2 florines en las rentas de 250 a menos de 300 florines, con capital gravado de 13.000 a 14.000, hasta 156 florines sobre 8.150 fl., más el 1,2 % sobre la parte excedente; desde 1,25 fl., en las rentas de la segunda categoría de 250 a menos de 300 florines, hasta 156 florines más 1,2 % sobre el exceso de 8.200 florines y si el capital superaba a los 200.000 florines el impuesto era de 3,20 florines por cada 100 fl., de renta excedente de 200 florines.

La ley orgánica del 19 de diciembre de 1914 y sus posteriores modificaciones mantuvieron el sistema de determinar el gravamen por clases. Para las sociedades o fundaciones, para las personas no domiciliadas en el reino y para las sociedades extranjeras se fijó en el 6,4 % sobre cada tramo de 100 florines de renta. Para las personas físicas se escalonó desde el 0,75 % sobre 800 florines de renta (0,60 fl., de 800 a menos de 850 fl.) hasta el 8,844 % aproximadamente sobre 85.000 florines (impuesto: 7.517,60) más 15 florines por cada tramo de 100 florines completos de renta excedente (ley del 26 de abril de 1934). Se admitió una desgravación por cada hijo propio, hijastro o adoptivo, no sujeto personalmente al gravamen, de 100 florines cuando la renta fuera inferior a 1.400 florines, de 110 fl., si fuese igual o superior a 1.400 y menor de 1.500 florines, 120 de 1.500 a menos de 1.600, ..., 160 de 1.900 a menos de 2.000, 170 de 2.000 a menos de 2.300, ..., 190 de 2.600 a menos de 3.000, ó 200 florines si la renta alcanzara a 3.000 ó más; por más de cuatro hijos, la deducción por cada uno llegó a 2 1/4 veces el monto de la desgravación prevista en el caso anterior.

La referida tarifa sobre la renta imponible de las personas físicas quedó establecida como sigue:

S/renta en fl.:		Impuesto en florines:	S/renta en fl.:		Impuesto en florines:
igual o sup. a:	e inf. a:		igual o sup. a:	e inf. a:	
800	850	0,60 fl.	20.000	25.000	5,80 más c/100
850	1.050	0,60 más c/50	25.000	30.000	6,60 " " "
1.050	1.250	0,80 " " "	30.000	35.000	7,40 " " "
1.250	1.450	1,- " " "	35.000	40.000	8,30 " " "
1.450	1.600	1,20 " " "	40.000	45.000	9,30 " " "
1.600	2.000	2,40 " "100	45.000	50.000	10,30 " " "
2.000	4.000	2,80 " " "	50.000	60.000	11,30 " " "
4.000	7.000	3,20 " " "	60.000	70.000	12,30 " " "
7.000	10.000	3,70 " " "	70.000	85.000	13,50 " " "
10.000	15.000	4,20 " " "	85.000	--	15,- " " "
15.000	20.000	5,- " " "			----

Establecióse además un recargo extraordinario, para gastos de la defensa nacional, que ascendió al 20 % en 1928 (ley del 16 de marzo), al 60 % para rentas imponibles no mayores de 70.000 florines y 78 % para las superiores en 1935 (ley del 4 de marzo) y -por ley del 25 de mayo de 1938, prorrogada para 1939/42 por la ley del 27 de diciembre de 1938- al 70 % sobre el impuesto a las rentas no mayores de 70.000 florines, y 0,3 % más cada 1.000 fl., más hasta 130.000 florines (88 % de recargo para las superiores).

La progresividad en el impuesto a las herencias fué introducida por la ley del 22 de mayo de 1911 y la ley del 20 de enero del año 1917 la extendió al gravamen a las donaciones. Las cuotas fueron modificadas en 1921 y en 1926 (ley del 28 de diciembre) quedando entre los siguientes límites:

<u>Clase de parentesco:</u>	<u>Hasta 100 fl.:</u>	<u>S/más de 500.000:</u>
I: Cónyuge, hijos	2,5 %	7,- %
II: Otros descendientes . .	3,75 "	10,5 "
III: Ascendientes	9,5 "	14,- "
IV: Hermanos	13,- "	22,- "
V: Descend. de hermanos . .	19,5 "	28,5 "
VI: Otros beneficiarios . .	28,- "	37,- "

Se eximió a las transmisiones hasta 1.000 florines en las clases I y II, más 300 florines por cada año que faltase al descendiente para cumplir 21 de edad, y se autorizaron rebajas de 10 % por cada hijo después del tercero, hasta 1.000 florines y 50 % del impuesto to normal.

El recargo suplementario para la defensa fué fijado en 20 %, según ley del 20 de diciembre de 1935, prorrogada para el período 1939/42 por la ley del 27 de diciembre de 1938.

9) Suecia: Existieron algunos impuestos locales graduados ("tasa de familia") hasta que por ley del 29 de junio de 1897 se implantó un impuesto progresivo a la renta total, dividiendo a los contribuyentes en cuatro categorías: a) solteros o casados sin hijos; b) con 1 a 3 personas a su cargo; c) con 4 a 6; d) con 7 ó más. Con las modificaciones introducidas en 1902 quedaron exentas las rentas menores de 1.000 coronas, se gravaba una parte de las de 1.000 a 4.000 coronas (por ejemplo, para una renta de 4.000 coronas, la parte gravada era respectivamente -según la categoría- 3.400, 3.000, 2.600 y 2.200 coronas), se computaba el total de las rentas de 4.000 a 6.100 coronas, y de 6.100 en adelante seguía una escala creciente hasta 4 veces las rentas de 145.500 coronas; el tipo inicial del 1 % sobre la renta imponible llegaba pues, al 4 % máximo.

La ley del 19 de noviembre de 1914 y sus posteriores reformas hasta las de 1933 (30 de junio) modernizaron el impuesto sucesorio, aplicándolo a la porción heredada según monto y grado de parentesco, en forma progresiva entre los siguientes extremos:

Cónyuge, desc., hijos adopt., hasta 1.000 coronas,	10 coronas,
más de 400.000 "	, 20 % de impuesto.
Padres, hermanos y sus desc., hasta 200 coronas,	4 coronas,
más de 100.000 "	, 24 % de impuesto.
Soc. de beneficio público, igual que padres, herman. y sus descend.	
Asoc. religiosas o agrícolas, hasta 200 coronas,	4 coronas,
más de 60.000 "	, 30 % de impuesto.
Otros beneficiarios hasta 200 coronas,	4 coronas,
más de 40.000 "	, 35 % de impuesto.

Por ordenanza real del 10 de julio de 1917 fué establecido pa

ra el año 1918 un impuesto extraordinario a la renta y a la fortuna con progresión desde 1,5 % para las rentas de 5.000 a 8.000 coronas hasta 7 % para las superiores a 150.000.

La ordenanza del 17 de junio de 1932 creó otro impuesto extraordinario sobre la renta y la fortuna de personas físicas, gravando las rentas mayores de 5.000 coronas con: el 0,5 % hasta 8.000 coronas (parte gravada: 2.000), llegando el gravamen a 2.620 coronas más el 4 % sobre el exceso de 100.000.

El impuesto especial a la fortuna de personas físicas, creado por ordenanza del 15 de junio de 1934, gravó las superiores a las 50.000 coronas, desde 1 o/oo sobre las primeras 100.000 imponibles, hasta 3.000 coronas de impuesto más el 5 o/oo sobre el excedente de 1.000.000 de coronas.

Por la ordenanza del 10 de junio de 1938 se duplicó dicho impuesto especial, adoptando la siguiente escala:

S/fracción de fortuna entre coronas:	o/oo	S/fracción de fortuna entre coronas:	o/oo
0 y 50.000	0	300.000 y 500.000	6
50.000 " 150.000	2	500.000 " 1.000.000	8
150.000 " 300.000	4	1.000.000 " más . . .	10

El 17 de junio de 1938 la ley relativa al impuesto sobre la renta y la fortuna fijó las cuotas básicas de 4,5 % hasta 3.000 coronas de renta, llegando a 300 coronas de impuesto más el 6,5 % sobre el exceso de 6.000, además de un gravamen suplementario para las personas físicas con renta mayor de 8.000 coronas, desde el 2 % sobre la primera fracción superior a esa suma, hasta 33.040 coronas de impuesto más el 28 % sobre el excedente de 200.000 coronas.

10) España: Durante la dominación musulmana se exigió a los cristianos un tributo personal o capitación en 3 grados -ricos, mediana fortuna y pobres- exceptuando a mujeres, niños, monjes, estropeados, ciegos, enfermos, mendigos y esclavos. Pagábase 1/12 parte a fin de cada mes lunar y las cuotas eran de 48, 24 y 12 dirhemes respectivamente.

El 1 y el 12 de enero de 1810 la Junta Suprema Central decretó un impuesto directo sobre sueldos y haberes de los habitantes, con cuotas progresivas por clases: 19 en sueldos de empleados y 22 en haberes (capital) de los habitantes, eximiendo a pobres y jornaleros. La tarifa sobre sueldos empezaba en el 2 % hasta 500 reales, 4 % de 500 a 8.000, 500 reales de 8.000 a 10.000, ..., y llegaba a 25.000 reales de los sueldos de 110.000 a 120.000 reales y a 30.000 reales de impuesto para los superiores a 120.000 reales.

El 30 de mayo de 1817 se eximió a los sueldos inferiores a 12.000 reales y se gravó a los demás a razón del 4 %, pero el 18 de diciembre de 1851 se volvió a establecer la progresividad en el gravamen, con escala de 6 % a 20 % (sobre sueldos de 110.000 reales o más). En 1857 fué derogado, el 28 de septiembre de 1871 se reimplantó con cuotas de 12 % a 20 % y el 21 de julio de 1876 se limi-

tó la progresión a dos grados: 15 % y 20 %.

En 1904 el impuesto a las herencias adquirió un carácter progresivo en cuanto al monto y al parentesco, alcanzando al 20 % sobre el monto de las herencias a favor de colaterales más distantes del 6º grado y extraños, de 250.001 pesetas en adelante.

En 1910 el ministro Cobián propuso una nueva combinación de impuestos sucesorios progresivos con respecto a la cuantía y proporciones dentro de cada grado, pero al aprobarse con algunas modificaciones predominó la doble progresión sobre las porciones hereditarias a favor de cónyuges (parte no legítima) y colaterales. Las tarifas variaban entre el 1 % hasta 1.000 pesetas en línea recta legítima y legítimada, y el 20 % en las sucesiones de 2.000.001 en adelante a favor de colaterales después del 6º grado y extraños (ley del 29 de diciembre de 1910).

La ley del 29 de abril de 1920 extendió la progresividad en el impuesto a las sucesiones en línea directa y a favor de cónyuges (parte legítima), creando además un recargo de 25 % a los colaterales de tercer grado o más en sucesiones intestadas, y la ley del 25 de julio de 1922 agregó otro adicional de 5 % sobre el capital traído a colaterales de más de 5º grado y extraños, para el fondo de seguros obreros. La cuota máxima, sin los recargos, alcanzó al 30,75 % sobre más de 5.000.000 de pesetas para esos últimos beneficiarios; para legados al alma se fijó en el 20 % proporcional.

Por real decreto-ley del 27 de abril de 1926 se creó un impuesto sobre el caudal neto relicto o monto hereditario, excluidos los padres, los hijos y los cónyuges y previa deducción -en todos los casos- de 2.000 pesetas. Establecióse una tarifa progresiva de 1 % hasta 10.000 pesetas de acervo, a 10 % de los mayores de 5 millones de pesetas.

La ley del 11 de marzo de 1932 mantuvo los mismos principios, aumentó en 20 % los tipos establecidos por la ley del 29 de abril de 1920, incluyó los legados en favor del alma en la categoría de "extraños" y amplió la aplicación del adicional para retiros obreros, según la siguiente tarifa:

Hasta pesetas:	S/caud. relicto	S/porción hereditaria, % de impuesto					s/la clase:			
		I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX
1.000)	1 %	1,2	1,2	1,2	4,2	6,-	14,4	19,2	22,8	28,8
10.000)	"	1,8	2,1	2,4	4,2	6,-	15,6	21,6	25,2	30,-
50.000	2 "	2,4	2,7	3,-	4,8	6,6	18,-	24,-	27,6	32,4
100.000	3 "	2,7	3,3	3,9	5,7	7,5	18,9	25,2	28,2	33,6
250.000	4 "	3,3	3,9	4,5	6,3	8,1	19,5	25,8	28,8	34,8
500.000	5 "	3,9	4,5	4,8	6,6	8,4	19,8	26,4	29,1	35,4
1.000.000	6 "	4,5	5,1	5,1	6,9	8,7	20,1	27,-	29,4	36,-
2.000.000	7 "	5,1	5,4	5,4	7,2	9,-	20,4	27,3	29,7	36,3
3.000.000	8 "	5,7	5,7	5,7	7,5	9,3	20,7	27,5	30,-	36,6
5.000.000	9 "									
más de id.	10 "	6,-	6,-	6,-	7,8	9,6	21,-	27,9	30,3	36,9
Recargos:										
Intest.	"	"	"	"	"	"	"	25,-	25,-	-
Ret.obr.	"	"	"	"	"	"	"	5,-	7,-	10,-

Clases:

I: Hijos legítimos y legitimados. Cónyuge, parte usufructuaria.

II: Otros descendientes legítimos.

III: Ascendientes legítimos.

IV: Ascendientes y descendientes, naturales o por adopción.

V: Cónyuge, porción no legítima.

VI: Colaterales en grado 2º.

VII: " " " 3º.

VIII: " " " 4º.

IX: Otros parientes, extraños y en favor del alma.

La ley del 20 de diciembre de 1932, a propuesta de Carner, ha creado la contribución general sobre la renta total (española y extranjera) con deducción del impuesto pagado sobre las rentas extranjeras o el impuesto medio que correspondiera a esas rentas (el que fuese menor), sin suprimir los anteriores gravámenes de cédula personal, territoriales (urbano y rústico), industriales y a las utilidades. La tarifa progresiva fijada fué la siguiente:

S/renta gravada, de Pts.:	%	S/renta gravada, de Pts.:	%
100.000,01 a 120.000	1,-	400.000,01 a 500.000	4,86
120.000,01 " 150.000	1,43	500.000,01 " 750.000	5,57
150.000,01 " 200.000	2,-	750.000,01 " 1.000.000	6,84
200.000,01 " 250.000	2,78	más de 1.000.000 (')	
250.000,01 " 300.000	3,42	(*) 7,7 % s/el primer millón,	
300.000,01 " 400.000	3,97	más 11 % s/lo que excediera.	

Por la ley del 14 de noviembre de 1935 modificáronse los primeros escalones: de 80.000,01 a 100.000 pesetas de renta, 1 % de impuesto; de 100.000,01 a 110.000, 1,5 %; de 110.000,01 a 150.000, el 1,93 %; se aumentaron en 0,5 % todos los demás tipos, salvo el de 11 % sobre la parte excedente del primer millón, que no cambió.

Mediante la ley del 5 de enero de 1939 ha sido establecida una contribución excepcional sobre los beneficios extraordinarios (de guerra), gravando a los excedentes del promedio del trienio anterior al 18 de julio de 1937 o del 7 % del capital en los negocios iniciados con posterioridad al 18 de julio de 1936 y a los beneficios obtenidos sin capital en actividades industriales o mercantiles. Para los primeros, las partes del beneficio extraordinario que llegaran al 10 %, 25 %, 40 %, 60 % y a más del 60 % del capital, estaban gravadas con el 40 %, 50 %, 60 %, 70 % y 80 % respectivamente. La escala era igual para los últimos (sin capital), sobre las primeras 100.000 pesetas de beneficio, y sobre las partes excedentes hasta 250.000, 500.000, 750.000 y más de 750.000 pesetas.

11) Bélgica: En casos aislados se aplicaron impuestos progresivos a la renta en los municipios de Huy, Verviers y de Ixelles. Antes de la guerra de 1914/18 el sistema impositivo belga tenía gran analogía con el francés, con gravámenes a la renta basados en índices exteriores, tales como el valor locativo, las puertas y ventanas, los muebles, los domésticos, los carruajes y los caballos.

En el año 1919, por ley del 29 de octubre, fué establecido un

impuesto cedular a las rentas y complementario a la renta global, eliminando las anteriores contribuciones sobre tierras, edificios, alquileres, puertas, ventanas y moblajes. Según su origen, las rentas se dividían en tres categorías: a) de capitales inmobiliarios, b) de capitales mobiliarios, y c) de profesiones; las dos primeras se gravaron con el 10 %, mientras que en la tercera cédula se fijó una graduación cada 3.000 francos, desde el 2 % para el primer grado -aumentando 0,5 % cada grado subsiguiente- hasta el 10 % sobre las rentas superiores a 48.000 francos.

El gravamen complementario abarcó al conjunto de las rentas computadas en las tres cédulas y las de fondos públicos no gravadas por el impuesto cedular, de cada familia, descontando las declaraciones indispensables para su subsistencia según la localidad en que residiese: 3.000 francos en las comunas con menos de 3.000 habitantes; 3.500 fcs., en las de 3.000 a 5.000; ... hasta 6.000 francos belgas en las que tenían más de 100.000 habitantes; además, por cada familiar a cargo del contribuyente -hasta colaterales en 2º grado- se admitía una deducción de 1/10 más del minimum, que podía llegar a $\frac{1}{2}$ más si se trataba de un viudo o una viuda. El impuesto complementario creado por la ley de 1919 partía del 1 % para las rentas imponibles hasta 10.000 francos y aumentaba 0,5 % cada 5.000 francos más, hasta llegar al 10 % máximo para las rentas excedentes de 95.000 fcs.; en las rentas no mayores de 25.000 francos había un descuento de 5 % del impuesto resultante, por cada persona a cargo del contribuyente.

La ley del 9 de agosto de 1920 y el decreto del 29 de octubre del mismo año modificaron los montos exentos (de 2.100 fcs., en las comunas con menos de 5.000 habitantes, a 3.600 en las que excedían de 60.000) y aumentaron el impuesto complementario, comenzando en $\frac{1}{2}$ % y creciendo a razón de $\frac{1}{2}$ % más cada 50 francos de acrecentamiento en la renta de los tres grados siguientes, de 0,75 % en los 8 siguientes y de 1 % en los otros, sin llegar a exceder del 30 %.

El impuesto cedular con sus posteriores reformas siguió siendo proporcional sobre las rentas inmobiliarias (6 %) y mobiliarias (dividendos, 22 %; intereses, primas y premios de lotería sobre valores mobiliarios, 15 % el acreedor o 10 % si el impuesto estuviese a cargo del deudor; intereses pagados por compañías hipotecarias y de fondos públicos belgas o cajas oficiales de ahorro, 2 %; intereses de otras cajas de ahorro y rentas de capitales de origen extranjero colocados o depositados en Bélgica -excepto los intereses menores del 2 % del capital, de 25 fcs., trimestrales o de 100 francos en el año-, 5 %) y continuó siendo progresivo sobre las rentas profesionales, según ordenamiento de las disposiciones en vigor aprobado por decreto real del 12 de septiembre de 1936.

La tarifa cedular para las rentas profesionales del trabajo (sueldos, pensiones, honorarios, rentas vitalicias, etc.) fijó el impuesto por clases hasta 50.000 francos imponibles, con cuotas de 12 a 2.256 francos, y según una escala progresiva de 5 % sobre las rentas imponibles de 50.000 a 60.000 francos, a 9 % sobre las superiores a 200.000. Para los beneficios comerciales, agrícolas e industriales se aplicó la misma tarifa, con un recargo de 10 %, y para las remuneraciones a directores o administradores de sociedades por acciones se estableció el 9 % de impuesto cedular cuando traba-

jaran realmente o el 18 % en caso contrario. La renta imponible de esta cédula se determinaba previa deducción del monto exento variable de 4.800 francos en comunas con menos de 5.000 habitantes, hasta 7.000 fcs., en las de más de 30.000, y de 1/5 por cada hijo o persona de la familia a su cargo hasta los colaterales de 2º grado.

Tras algunas modificaciones, el impuesto complementario llegó a sustituirse en 1930 por el sistema indiciario basado en los gastos y en la manera de vivir del contribuyente. Luego se resolvió tomar los índices hasta un monto de renta presunta no superior a 100.000 francos y, pasado ese límite, aplicar la tarifa a la renta bruta total.

El decreto real del 28 de febrero de 1935 abandonó ese régimen y volvió al de la renta neta anual, inclusive la no gravada por el impuesto cedular y algunos beneficios atribuibles a aumentos de capital, salvo las rentas de ferrocarriles nacionales y las primas o premios de lotería de empréstitos belgas. Para el cálculo del impuesto global únicamente debían tomarse las 85/100 partes de las rentas profesionales y se permitía deducir las pérdidas y gastos no descontados en las cédulas, tales como las primas de seguros de inmuebles y de bienes de uso personal, los intereses de préstamos de consumo, etc., los impuestos cedulares pagados por el mismo período y las pensiones alimenticias obligatorias a parientes que no vivían con el contribuyente. El monto exento como mínimum vital variaba según la densidad de la población en que habitaba el contribuyente, desde 12.500 francos en las comunas con menos de 5.000 habitantes hasta 20.000 fcs., en las de más de 30.000, considerando la renta neta íntegra (sin la rebaja de 15/100 antes mencionada) y se desgravaba además 1/5 por cada hijo menor o hija soltera en las familias con más de tres hijos, acordando -por otra parte- un descuento de 7 % de la suma a pagar, por cada hijo a su cargo, sin exceder de 100, 200, 300, 400, 500, 600, 700, 700, etc., por cada uno.

La tarifa progresiva del impuesto complementario quedó fijada en: el 1 % sobre lo que excediera del monto no imponible y cargas de familia hasta 25.000 francos belgas; el 1,5 % sobre los siguientes 25.000 fcs., o fracción; el 2 % sobre los siguientes 25.000 fcs., o fracción; el 3 % sobre los siguientes 25.000 fcs., o fracción; el 4 % sobre los siguientes 25.000 fcs., o fracción, aumentando 2 % más cada 25.000 fcs., o fracción siguientes hasta alcanzar al 20 % sobre las rentas excedentes de 300.000 francos belgas. Establecióse un recargo de 10 % a los esposos sin hijos y de 20 % a los otros contribuyentes sin hijos.

En cuanto al impuesto sucesorio, se recopilaron también en el año 1936 -en cumplimiento de la ley del 30 de marzo de 1935- las disposiciones en vigor, publicándose un código según el cual estaban gravados todos los bienes dejados por el difunto si había estado domiciliado en el reino en el momento del deceso y únicamente los situados en Bélgica si aquél se domiciliaba en el extranjero. Los herederos, legatarios y donatarios debían pagar el gravamen según lo que recibiese cada uno, exceptuando las herencias exentas: a) en línea recta o entre cónyuges con descendientes comunes, hasta 7.000 francos; b) las demás, hasta 3.500 francos.

Sobre la tarifa detallada a continuación, se permitieron las

siguientes rebajas: 1ª) Para el cónyuge, 4 % por cada hijo común o breviviente; 2ª) Para los demás herederos o legatarios, 2 % por cada hijo legítimo a su cargo; 3ª) Para la segunda transmisión hereditaria, dentro del año, 50 % del impuesto.

S/porción hereditaria de francos belgas:		% del impuesto s/clase:						Clases:
		I	II	III	IV	V	VI	
1 a	10.000	1,25	6					I: Línea rec- ta, cóny. con desc. comunes, p/adopc., o sus des- cendient.
10.000 "	25.000	1,5	6					
25.000 "	50.000	2,-	6	10	12	14	16	
50.000 "	100.000	2,5	6					
100.000 "	500.000	3,-	7					
500.000 "	1.000.000	3,5	8	12	14	16	18	
1.000.000 "	2.000.000	4,5	10	16	18	20	22	
2.000.000 "	3.000.000	5,5	12	20	22	24	26	
3.000.000 "	4.000.000	6,5	14	24	26	28	30	
4.000.000 "	5.000.000	7,5	16	28	30	32	34	
5.000.000 "	6.000.000	8,5	18	32	34	36	38	II: Cónyuge sin desc. comunes.
6.000.000 "	7.000.000	9,5	20	36	38	40	42	III: Hermsnos.
7.000.000 "	8.000.000	10,5	22	40	42	44	46	IV: Tíos y eq brinos.
8.000.000 "	9.000.000	11,5	24	44	46	48	50	V: Tíos-abue- los y so- brinos-
9.000.000 "	10.000.000	12,5	26	48	50	52	54	-nietos.
10.000.000 en adelante	14,-	28	53	55	57	60		VI: Otros.

Por la ley del 30 de diciembre de 1932 fué creada con carácter excepcional -por un año- una contribución nacional de crisis cuyo vigor se siguió prorrogando anualmente con ligeras modificaciones, recayendo sobre la misma materia imponible gravada por el impuesto a la renta ya citada. La tarifa fijada para 1938 por la ley del 17 de junio de ese año fué la siguiente:

S/rent.profes.impon.de fcs.:	%	S/rentas de cap.imp.de fcs.:	%
Inferior a 15.000	1,5	Inferior a 25.000	1
15.000 a menos de 25.000	2,-	25.000 a menos de 50.000	2
25.000 " " 50.000	2,5	50.000 " " 100.000	3
50.000 " " 100.000	3,-	100.000 " " 150.000	4
100.000 " " 150.000	3,5	150.000 y más	5
150.000 y más	4,-		

12) Japón: El impuesto general a las rentas se implantó en el año 1887, dividiéndolas en cinco clases, con exención para las inferiores a 300 yens y cuotas de 1 % a 3 %. En 1908 se aplicó el 2½ % a las rentas de compañías y el 2 % a los intereses de obligaciones públicas y privadas; para las demás rentas, clasificadas en 12 categorías según su monto, el impuesto variaba desde 1 % de las rentas de 100 a 300 yens, hasta 5,5 % de las de 50.000 a 100.000 yens. Durante la guerra contra Rusia y posteriormente, los tipos se aumentaron con una adición de 10 % a 27 % según las clases.

Otras reformas de importancia se hicieron en 1918, 1920 y 1926, pero los recargos mayores se introdujeron en los años 1934 y 1938. La ley de 1934 no regía en Corea, Karafuto, Formosa, Bonín y otras islas fuera del Japón propiamente dicho.

Establecieronse tres clases de rentas, subdivididas en varias categorías según su origen y carácter, para aplicar a cada una distinta tarifa, a saber:

Clase I - Sociedades:

- a) Beneficios netos comunes de sociedades con asiento o negocio principal en el territorio donde era aplicable la ley, el 5 %.
- b) Ganancias excesivas, divididas en 3 porciones, como sigue:
excedente del 10 % hasta el 20 % del capital, 4 % de impuesto;
" " 20 % " " 30 % " " " " " " " " ;
" " 30 % del capital, 20 % de impuesto.
- c) En liquidación o fusión, 5 % sobre el total de reservas y rentas exentas, más 10 % sobre los demás excedentes del capital aportado originariamente.
- d) Utilidades no distribuidas en sociedades de familia, que se gravaron parcialmente aplicando la cuota ordinaria sobre: el 10 % de la renta anual hasta 50.000 yens, más 15 % de la porción siguiente hasta 100.000 yens, 20 % hasta 500.000, 25 % hasta un millón y 30 % de la porción excedente de 1.000.000 de yens.
- e) Beneficios de origen japonés en sociedades sin asiento ni negocio principal en el territorio sujeto a la ley, 10 %.

Clase II - Valores mobiliarios:

- a) Intereses de títulos nacionales, 4 %.
- b) " " obligaciones y depósitos fijos o estables, 5 %.
- c) Dividendos, ganancias distribuidas y otras participaciones, percibidos por personas sin domicilio o residencia menor de un año en el territorio donde regía el impuesto, 7,5 %.
- d) Pensiones y subsidios globales, previa deducción de 5.000 yens en todos los casos, gravándose el excedente por fracciones o tramos: hasta 20.000 yens, 5 %; a 100.000, 10 %; a 500.000, 20 %, y sobre todo exceso de 500.000 yens, 30 %.

En la clase II se incluyeron únicamente las rentas mobiliarias originadas dentro del territorio en que regía la ley, mientras que en la clase III -de carácter personal- se debían computar todas las otras rentas percibidas por los contribuyentes domiciliados en ese territorio, sin distinguir su origen; sólo se permitía una deducción de 4/10 sobre los dividendos o beneficios recibidos de sociedades con acciones individualizadas.

Clase III - Rentas individuales, no incluidas en la clase II:

- a) Intereses, dividendos, beneficios distribuidos, mayor valor de acciones reembolsadas, rentas de bienes (excepto bosques), negocios o profesiones, sueldos, salarios, jubilaciones, rentas periódicas (excepto anualidades de seguro postal), gratificaciones y pensiones (excepto las globales), excluyendo la renta no mayor de 1.200 yens. La renta imponible debía dividirse en porciones o capas para aplicarles respectivamente las siguientes cuotas: hasta 1.200 yens, 0,8 %; sobre el exceso de 1.200, 2 %; de 1.500 (a 2.000), 3 %; ...; sobre el exceso de 10.000, 9,5 %; de 15.000 (a 20.000), 11 %; ...; sobre el exceso de 4.000.000, 36 %.
- b) Rentas de bosques, a las que se aplicaba igual escala sobre 1/5 de esas rentas y se multiplicaba el resultado por cinco.
- c) Pensiones y subsidios globales, que debían computarse también por separado, para aplicarles el gravamen en la misma forma prevista para la clase II, d).

En las rentas "ganadas" (trabajo personal, en clase III) se permitieron deducciones del 20 % de las rentas de servicios personales menores de 6.000 yens o del 10 % de las que no alcanzaran a 12.000 yens, siempre que la renta total de la clase III fuese menor de esa suma. Asimismo, si la renta -después de dichas deducciones- no llegaba a 3.000 yens, podían deducirse 100 yens más por persona, jefe o miembro de la familia, menor de 18 años, mayor de 60, incapaz o inválido.

La ley del 30 de marzo de 1937 autorizó los siguientes aumentos temporarios:

Clase I: a) Beneficios ordinarios, 100 %; c) En liquidación o fusión, 100 %; d) Ganancia no distribuida, 50 %.

Clase II: 50 %; además sobre intereses de bonos nacionales, 2 % como impuesto nuevo.

Clase III: a) Rentas individuales -excluidas las pensiones y gratificaciones globales y las rentas de bosques-, siguiendo el mismo sistema de la ley anterior se crearon tres secciones intermedias en las rentas superiores a 100.000 yens y se limitó la progresión en el millón de yens, incrementando las cuotas parciales entre un 25 % y 84 %; la deducción sobre dividendos cobrados se redujo a 2/10 (20 %). La tarifa, aplicable también a las rentas forestales con igual procedimiento que el antes descripto, quedó establecida en la siguiente forma:

S/renta imp. excedente de yens:	%	S/renta imp. excedente de yens:	%	S/renta imp. excedente de yens:	%
0	1,-	10.000	13	150.000	34
1.200	2,5	15.000	16	200.000	37
1.500	4,-	20.000	19	300.000	40
2.000	5,5	30.000	22	500.000	43
3.000	7,-	50.000	25	700.000	46
5.000	9,-	70.000	28	1.000.000	50
7.000	11,-	100.000	31	---	---

El 1º de abril de 1938, por la ley Nº 51, comenzaron a regir nuevos aumentos de emergencia hasta el 31 de diciembre del año siguiente al de terminarse el conflicto con China -en sustitución de los recargos por un año creados por la ley dictada inmediatamente después de iniciarse las hostilidades en el norte de China- y se extendió la aplicación del impuesto a Bonín y otras islas menores. Las modificaciones en las tarifas fueron:

Clase I: a) de 11 % (ley de emergencia norte de China) se elevó a 12,25 %; b) quedó aumentado en 10 % (ley emerg. N.China); c) de 22 % (ley N.China) se elevó a 22,5 %; d) el recargo de 65 % (ley emerg. N.China) se aumentó a 83,75 %. El total de gravámenes sobre rentas comunes y excesivas -incluye el de beneficios especiales que se menciona más adelante- no podía exceder del 50 % de la renta ordinaria.

Clase II: a) intereses de títulos nacionales hasta el 4 % anual, 2 % de impuesto (no aumentado) y si reedituaren más del 4 % el tipo se elevó de 2 % a 2,5 %; intereses de títulos emitidos por gobiernos locales, con rendimiento no mayor del 4½ % anual, de 6,3 % a 6,5 %, y si excediera de ese rendimiento, de 6,3 % a 7,5 %; b) obligaciones ("debentures") cuyo interés no superase al 4½ % anual, de 7,875 % a 8 %, y si lo excediese, de 7,875 % a 9,5 %; otros intereses, de 7,875 % a 8 %; c) de 10½ % a 12,5 %.

Clase III: El recargo de 10 % (ley de emergencia por incidentes en norte de China) se elevó a 22,5 % sobre la tarifa establecida por la ley temporaria de 1937, pero sin que pudiera exceder al impuesto del 55 % de la renta total. El monto exento fué reducido de 1.200 a 1.000 yens, no siendo aplicable el recargo sobre la cuota del 1 % cuando la renta imponible no excediera de 1.200 yens.

El impuesto a las sucesiones se fijó de 1,2 % a 6,5 % para herencias entre 70.000 y 100.000 yens, aumentando 0,5 % cada 50.000 yens adicionales hasta 1.000.000, según ley del 10 de enero del año 1905. Con la reforma de 1926 (ley del 27 de marzo) variaron las cuotas progresivas por fracciones, entre los siguientes límites:

- a) Para bienes familiares (mayorazgo), excepto cuando no excediesen de 5.000 yens:
- 1º. Heredero directo, 0,5 % hasta 5.000, a 13 % s/más de 5 mill.
 - 2º. Otros ascendientes o descend.directos, 0,6 % id., a 14 % id.
 - 3º. Otros parientes o extraños, 0,8 % idem, a 16 % idem.
- b) Para otros bienes, excepto si no excedieran de 1.000 yens:
- 1º. Descendientes directos, 1 % idem, a 18 % s/más de 5 mill.
 - 2º. Ascendientes directos o cónyuge, 1,2 % id., a 19 % idem.
 - 3º. Otros parientes o extraños, 1,7 % idem, a 21 % idem.

Esos límites se mantuvieron hasta que la ley de emergencia de 30 de marzo de 1937 y su reforma en abril de 1938 introdujeron recargos que elevaron las cuotas, sin modificar la graduación, haciendo variar el gravamen entre 0,6 % y 32 % para el jefe de familia y entre 1,2 % y 43 % para las herencias de "bienes".

En caso de nueva sucesión sobre los mismos bienes se deducía el impuesto pagado por la anterior transmisión si ocurría aquella dentro de los cinco años y se rebajaba la mitad del impuesto si se producía dentro de los 7 años.

Por otra parte, en sustitución del antiguo gravamen establecido en 1896 -basado en signos exteriores-, en marzo de 1926 fué creado un impuesto a los beneficios netos comerciales de toda clase de comercios, industrias o negocios, salvo contadas excepciones. Se fijó una cuota proporcional de 3,6 % (reducida en 1932 a 3,4 % y aumentada a 4 % por la ley temporaria de 1937) para las sociedades y una escala progresiva en dos tramos para los individuos -gravados cuando obtuvieran por lo menos 400 yens de beneficios netos- con el 2,2 % sobre los primeros 1.000 yens y el 2,8 % (reducida en 1932 a 2,6 %) sobre el excedente. Para 1931 las cuotas fueron 2,5 y 2,8 % respectivamente, en los negocios de personas físicas.

Con motivo del conflicto con China se dictó la ley de emergencia que dispuso reducciones especiales de 20 % a 50 % del impuesto, cuando -debido a las nuevas dificultades económicas- se sufrieran disminuciones mayores del 25 % en los beneficios netos, con respecto a los obtenidos en los años 1934, 1935 y 1936, siempre que los beneficios gravados no excedieran de 6.000 yens; tales reducciones no regían para las sociedades con más de 200.000 yens de capital.

A su vez, el 30 de marzo de 1935 se dictó una ley que creó el impuesto a los beneficios especiales, en vista de las ganancias extraordinarias obtenidas en ciertas actividades industriales y comerciales, mientras otras sufrían la depresión económica. Fué gravada con ese impuesto la porción de beneficios que excediera de la ganancia media obtenida en los tres años anteriores a 1932 (clase A), o por lo menos del 7 % del capital integrado en las sociedades o de 3.000 yens para las personas físicas.

La ley de emergencia del 1º de abril de 1938 introdujo una diferenciación, fijando el límite máximo de la denominada clase A en el promedio de los beneficios obtenidos en los tres años anteriores a 1937 en las sociedades y a 1939 para los individuos, y creando una nueva categoría (clase B) para el excedente que se obtuviera sobre ese límite, pero se reconocía una ganancia mínima media -para calcular los beneficios "B"- de 10 % del capital realizado en las sociedades y de 5.000 yens para los individuos.

Para las sociedades se excluyeron del gravamen los beneficios especiales que no alcanzaran a 1.000 yens, tanto en la clase A como en la B, salvo que la primera fuese inferior a esa suma como consecuencia de la separación de la clase B. El impuesto ascendió al 17,25 % sobre los beneficios "A" y al 30 % sobre los beneficios "B", reduciéndose este último a 25 % si el capital aportado no pasara de 100.000 yens.

Para los contribuyentes individuales se admitió la deducción previa de 2.000 yens en la clase A cuando el beneficio total fuese menor de 10.000 yens e igual deducción en la clase B cuando tal beneficio no llegara a 15.000 yens. El gravamen "clase A" no se aplicó a las personas con beneficio total inferior a 6.000 yens, ni el "clase B" a los que no alcanzaran a tener 10.000 yens; tampoco se gravaron en los demás casos los beneficios "A" o "B" menores de 1.000 yens con la misma salvedad anotada para las sociedades. Las cuotas fijadas para los beneficios individuales fueron: 11,5 % en la clase A y 20 % en la clase B.

Quedó aclarado que el impuesto no podía dejar un remanente menor al reconocido, a sociedades y personas, mediante las deducciones mencionadas: una cuota equivalente a tal exceso de gravamen, se declaró exenta.

13) Australasia: Las colonias inglesas de Australia y Tasmania constituyen desde 1901 -sin haberse desligado totalmente de la metrópoli- la Confederación Australiana, y la antigua colonia británica de Nueva Zelandia ostenta desde el año 1907 la denominación de "dominio", pero ya antes de esos años tenían su legislación fiscal propia.

En 1870 Victoria implantó un impuesto a las sucesiones graduado, que llegó a dividirse, en 1892, en 37 clases con tipos de 1 % a 10 % máximo sobre £ 100.000 y más, y exención hasta £ 1.000.

En 1881 Nueva Zelanda estableció nueve secciones o fracciones para el cálculo del impuesto a las herencias, a saber:

2 %	sobre las primeras	£ 1.000,	(de ---	2,-	% s/el total)
3 "	" " " siguientes	" 4.000,	(" 2,-	a 2,8	" " ")
4 "	" " " segundas	" 5.000,	(" 2,8	" 3,4	" " ")
5 "	" " " terceras	" 5.000,	(" 3,4	" 3,933	" " ")
6 "	" " " cuartas	" 5.000,	(" 3,933	" 4,45	" " ")
7 "	" " " terceras	" 10.000,	(" 4,45	" 5,3	" " ")
8 "	" " " cuartas	" 10.000,	(" 5,3	" 5,975	" " ")
9 "	" " " quintas	" 10.000,	(" 5,975	" 6,58	" " ")
10 "	" " " el exceso de	" 50.000,	(" 6,58	" 9,999	" " ")

En 1885 se redujo el número de fracciones y se aumentaron las cuotas parciales, declarándose exentas las primeras £ 100 y gravando el resto: hasta £ 1.000, al 2,5 %; de 1.000 a 5.000, al 3,5 %; de 5.000 a 20.000, al 7 %, y de más de £ 20.000, al 10 %.

Nueva Gales del Sur fijó en 1885 cinco clases con tipos desde 1 % hasta 5 % sobre el límite máximo de £ 5.000; en 1891 se hicieron varias reformas y se adoptó la escala de Victoria.

Queensland estableció en 1892 un impuesto similar, en seis clases, con límite máximo de £ 20.000 y cuotas desde 1 % a 20 %.

En 1893 Australia del Sur fijó una complicada tarifa progresiva para sucesiones mayores de £ 500: hasta £ 700, 1,5 % de impuesto; alcanzando al 10 % de las superiores a £ 200.000 entre parientes próximos y a £ 20.000 para parientes lejanos o extraños.

En 1904 Tasmania introdujo también la progresividad, sobre herencias superiores a £ 200, y tipos de 2 % a 6 % sin distinción de parentesco.

En Australia Occidental se gravó a las sucesiones mayores de £ 1.500, desde el 0,5 % hasta el 10 % de las herencias superiores a £ 100.000 a favor de parientes lejanos o extraños (5 % máximo para los parientes próximos).

En cuanto a los impuestos territoriales, debe destacarse que la progresividad fué utilizada por primera vez contra el latifundio y el absentismo, en los gravámenes australianos y neozelandeses. Ese movimiento se inició en Victoria en 1877, gravando a los inmuebles de más de 640 acres y de un valor mayor de £ 2.500, con el 1,25 % del capital, previa deducción de £ 2.500; la valuación debía hacerse según la aptitud de la tierra para la cría de ganado ovino, clasificada en 4 categorías; 1ª) 2 carneros o más criados por acre, £ 4 como valor del acre; 2ª) 1½ carnero por acre, £ 3 el acre; 3ª) 1 carnero por acre, £ 2 el acre; 4ª) menos de 1 carnero criado por acre, £ 1 como valor del acre.

Australia del Sur introdujo en 1884 el impuesto a la tierra sin mejoras, que después -1890- se convirtió en progresivo a razón

de $\frac{1}{2}$ penique por £ hasta £ 5.000 y adicional de otro $\frac{1}{2}$ d. por £ para tierras que excedieran de £ 5.000 de valuación. Complementariamente se gravó con el 20 % de recargo a los propietarios ausentes de sus tierras durante más de 1 año.

En Nueva Gales del Sur, la ley del 8 de septiembre de 1891 ordenó y dividió en 14 clases el impuesto a la propiedad inmobiliaria, desde el 0,5 % más un adicional de $\frac{1}{8}$ d. por £ en cada clase hasta £ 250.000 y de $\frac{3}{4}$ d. por £ en cada clase siguiente. Desde 1895 se gravó con el 1 % el valor de las tierras libres de mejoras.

En Nueva Zelanda, la ley de igual fecha autorizó el rescate de grandes dominios privados que debían dividirse en fracciones o parcelas no mayores de 320 acres y estableció un impuesto progresivo a las tierras, con tipo básico de 1 d. por £ y un adicional leve mente ascendente, dividido en 14 clases, cuando el valor del terreno era superior a £ 5.000: de £ 5.000 a 10.000, $\frac{1}{8}$ por £, ...; de 210.000 y más, $1 \frac{3}{4}$ d. por £ (en total $2 \frac{3}{4}$ d., por £). Los propietarios ausentes durante 3 años fueron recargados con el 20 %.

Se distinguió la tierra y las mejoras, siendo el impuesto graduado para la primera y proporcional sobre las segundas. Si el valor de la tierra menos las mejoras y las hipotecas no excedía de £ 1.500, estaban exentas las primeras £ 500 y, hasta £ 2.500, se deducía £ 1 menos por cada 2 más. Del tipo proporcional se exceptuaron las mejoras hasta £ 3.000, deducidas las hipotecas, pues los acreedores hipotecarios estaban también gravados con ese impuesto.

En 1893 se agregaron 2 clases intermedias, con lo que el adicional alcanzó a 2 d. por £ sobre £ 210.000 y más. Nuevamente fué modificada la escala de dicho adicional en 1903, comenzando con $\frac{1}{16}$ d. por £ para las propiedades de £ 5.000 a 7.000; el recargo a los propietarios ausentes se elevó a 50 %, siempre que la ausencia fuera mayor de 1 año.

Para los inmuebles, excluidas las mejoras, con valuación mayor de £ 40.000 se aumentó la escala en 1907 y en 1910, llegando en el primer año al tipo máximo de 2 % sobre las valuaciones superiores a £ 200.000 y en el segundo a $2\frac{1}{2}$ % más el impuesto proporcional de 1 %. En 1910 el recargo del 50 % se declaró aplicable para los propietarios ausentes durante más de 2 años en los últimos cuatro anteriores.

En 1917 el impuesto era de 1 penique por libra para inmuebles cuyo valor -excluidas las mejoras- no pasara de £ 1.000 y aumentaba $\frac{1}{2}$ d. por £ excedente hasta el tipo máximo de 7 d. por £. En 1918 se introdujo un aumento general del 50 %, manteniendo el mismo recargo para los propietarios ausentes.

En Tasmania, el impuesto a la tierra sin mejoras fué graduado desde el año 1902, con la deducción de $\frac{1}{6}$ d. por £ en las tierras hipotecadas, y según una tarifa que iba desde $\frac{1}{2}$ d. por £ sobre las valuaciones menores de £ 5.000, hasta 1 d. por £ sobre las superiores a £ 80.000. En 1910 se reformó la escala y se elevaron los tipos entre 1 d. por £ de las inferiores a £ 2.500 y $2\frac{1}{2}$ d. por £ de las propiedades valuadas desde £ 80.000 en adelante.

Desde 1910 fué establecido el impuesto federal australiano a los valores territoriales ("land tax") con una exención general de £ 5.000 y una graduación que comenzaba en 1 d. por £ hasta £ 15.000 de avalúo, aumentando 1 d. por £ cada £ 15.000 siguientes, y llegaba a 6 d. por £ sobre el exceso de £ 75.000. Para los propietarios ausentes no se reconocía la expresada exención (sobre las primeras £ 5.000 el impuesto era de 1 d. por £) y las cuotas eran de 1 d. por £ más que para los residentes.

En 1914 se dispuso que el incremento de 1 d. por £ se produciría cada 9.375 libras de valuación, alcanzando al tipo máximo de 9 d. por £ sobre el excedente de £ 75.000; para los ausentes siguió rigiendo el recargo de 1 d. por £.

Desde 1918 hasta 1922 (ejercicio 1921/22) se cobró una sobretasa del 20 %. En cambio se acordó una reducción de 10 % en 1927, 1/3 sobre la tarifa vigente en 1931/32 para el ejercicio 1932/33 y de 50 % de esa tarifa, en 1933, para el ejercicio de 1933/34 y los siguientes.

En lo que se refiere al impuesto a la renta, fué establecido primeramente en Australia del Sur en el año 1884, con carácter personal. Después de algunas modificaciones se aplicó eximiendo £ 150 cuando la renta no excediera de £ 400 y el contribuyente no hubiese estado ausente más de un año; hasta £ 800 se fijó el impuesto en 4½ d. por £ para las rentas del trabajo personal y en 9 d. por £ para las rentas del capital, y sobre el exceso de £ 800, 7 d. por £ y 13½ d. por £ respectivamente.

En Nueva Zelanda se implantó desde 1891 una escala progresiva moderada a fijar por leyes periódicas, con exención de £ 300 a las personas que no estuvieran ausentes. En 1893 (ley del 6 de octubre) se estableció que el gravamen personal sería de 6 d. por £ sobre las primeras £ 1.000 de renta imponible y 1 s. por £ cada 1.000 libras excedentes; para las sociedades, cuota única de 1 s. por £.

Para el ejercicio 1939/40 el impuesto neozelandés a la renta personal fué fijado en 2 chelines por libra de renta -excluida la de "debentures" emitidos por entidades públicas o compañías, que se gravó separadamente- aumentado en 1/100 de penique por libra, hasta alcanzar a la cuota máxima de 8 s. 7 d. por £ (sobre £ 7.900), más 1/3 del impuesto correspondiente a la parte de rentas "no ganadas", y un recargo extraordinario de 15 % para gastos de guerra, según la ley del 29 de septiembre de 1939. El gravamen a cargo de las compañías o autoridades públicas -con igual exclusión- se fijó en 2 chelines por £ aumentados en 1/125 d. por £, hasta una cuota máxima de 7.11 s. por £ (sobre £ 8.875), más el recargo de 15 %; el impuesto a la renta de "debentures" ascendió a 4 s. por £ en los emitidos antes del 28 de agosto de 1923 con impuesto a cargo del emisor, a 6 s. por £ en los emitidos posteriormente, y a 8.7 s. por £ en los demás de compañías o de autoridades públicas.

También en Victoria se creó en 1895 un impuesto de 4 d. por £ sobre las primeras £ 1.000 de renta imponible -£ 200 exentas para los residentes- proveniente del trabajo personal, 6 d. por £ sobre las £ 1.000 siguientes y 8 d. por cada £ excedente, duplicándose el gravamen si se trataba de rentas del capital. En 1905 se redujo la

exención a £ 157 de renta y a £ 100 en las rentas de £ 157 a 500, y se fijó para las rentas del trabajo una escala (para las del capital, el Joble) de 3 d. por £ hasta £ 500, 4 d. por £ de 500 a 1.000, 5 d. por £ de 1.000 a 1.500 y 6 d. por £ de más de £ 1.500.

En Queensland el impuesto a las rentas se estableció en 1902 y, con las modificaciones de 1904, quedó fijado en la siguiente forma: hasta £ 100 exentas; sobre rentas del trabajo personal de £ 100 a 125, 10 chelines fijos; de £ 125 a 150, £ 1; de £ 150 a 300, 6 d. por £ excedente de £ 100; de £ 300 a 500, 6 d. por £ sin excepción; de £ 500 a 1.000, 6 d. por £ de las primeras 500 y 7 d. por £ excedente de £ 500; de 1.000 a 1.500, 7 d. por £ de las primeras 1.000 y 8 d. por £ de exceso sobre £ 1.000; de más de £ 1.500 de rentas del trabajo, 8 d. por £. Sobre rentas del capital: de £ 100 a 120, £ 1 de cuota fija; de £ 120 a 300, 1 s. por £ excedente de £ 100, y de más de £ 300, 1 chelín por libra sin exención.

En Tasmania se implantó en 1902 un impuesto de 6 d. por £ a las rentas de negocios y de 1 s. por £ a las rentas del capital, pero se eximían hasta £ 100 y se admitían las siguientes deducciones: £ 80 de las rentas de £ 100 a 110; £ 70 de las de 110 a 120; £ 60 de las de 120 a 150; £ 50 de las de 150 a 200; ...; £ 10 de las rentas de £ 350 a 400. En 1904 se reformó el sistema fijando un impuesto a las rentas del capital y de sociedades, y una "tax on ability" (impuesto según facultades) sobre las rentas "no ganadas" que se calcularon, a semejanza del gravamen francés, por el alquiler pagado para la vivienda. Se admitió la exención de las rentas inferiores a £ 60 y la deducción de £ 30 en las superiores, más £ 10 por cada hijo menor de 17 años si el monto imponible no excedía de £ 100. La cantidad imponible se calculó desde 5 veces los alquileres menores de £ 30 anuales, hasta 10 veces los de £ 100 ó más, y la tarifa del gravamen variaba entre 2.6 s. fijos en los montos imponibles inferiores a £ 60, y 4 d. por £ de las primeras 400 más 6 d. por £ excedente en los montos mayores de £ 400.

Desde 1915 rige un impuesto federal australiano a la renta, implantado con cuotas de 3,00375 d. a 5 s. por £, aumentadas en un 25 % en 1916, 62½ % en 1918 y 70½ % en 1920; en 1922 se acordó una rebaja de 10 %, en 1925 otra de 12½ % y en 1927 otra más de 10 %, variando los tipos entre 3,24 d. y 64,8 d. por £. En 1929 se admitió una desgravación de £ 250 y en 1930 se introdujo una diferenciación entre las rentas del capital y del trabajo, con una cuota adicional de 1.6 s. por £ sobre las primeras (intereses, dividendos, regalías, alquileres, etc.); dicha cuota fue aumentada a 2 s. en 1931 y reducida a 1.2,4 en 1933 y a 1 s. por £ en 1935, desapareciendo en 1936 (ejercicio 1936/37).

Las exenciones se fijaron en £ 250 menos £ 1 por cada 2 excedentes de aquella suma, en las rentas del trabajo, y en £ 200 menos £ 1 por cada £ 2 excedentes de £ 200 en las rentas del capital, de 1932/33 y 1933/34; desde 1934 se unificó la exención en £ 250 menos £ 1 por cada £ 2 excedentes hasta £ 750 y en 1939/40 se redujo a £ 250 menos £ 1 por cada libra que excediera de £ 250 hasta £ 500. Se permitieron otras deducciones por cargas de familia y gastos especiales: £ 50 por la esposa; £ 50 por parienta de viuda o viudo que cuidase sus hijos menores de 17 años; £ 50 por hijo residente menor de 17 años, a cargo del contribuyente; hasta £ 50 por gastos

médicos, £ 20 por gastos fúnebres y £ 100 por seguros de vida.

La tarifa normal se redujo en 15 % para las rentas del trabajo y de 1.4,8 s. a 1 s. por £ para las compañías, en 1933, y en el 10 % para las rentas personales (capital y trabajo) en 1936. Para 1939/40 (ley del 27 de mayo de 1940) se fijó en 2 chelines por libra el gravamen a los beneficios de sociedades anónimas y según las escalas siguientes sobre las rentas de personas físicas o parte de dividendos no distribuidos en sociedades de familia:

- a) Sobre rentas del trabajo personal: Hasta £ 500 de renta gravable (m), 5 d. por £; de más de £ 500 a £ 1.000, 5 + 0,02 (m ~ 500) peniques por libra; de más de £ 1.000 hasta 4.200 libras, impuesto de 15 + 0,01 (m ~ 1000) d. por £; de más de £ 4.200, 47 peniques por £ de las primeras £ 4.200, más 90 d. por cada libra excedente.
- b) Sobre rentas del capital: Hasta £ 500 de renta gravable (m), 6 peniques por £; de más de £ 500 a 1.000, 6 + 0,03 (m ~ 500) d. por £; de más de £ 1.000 a 4.200, 21 + 0,0125 (m ~ 1000) d. por libra; de más de £ 4.200, 61 d. por £ de las primeras £ 4.200, más 108 d. por cada libra excedente.

Cuando la renta gravable estuviera integrada por rentas del trabajo y réditos de inversiones de capital, las cuotas respectivas se calcularon alternativamente como si toda la renta proviniera del trabajo y como si el total fuera de rentas del capital.

14) Estados Unidos: En algunos de los estados se implantaron impuestos locales a la renta o al capital que en muchas ocasiones fueron simplemente teóricos y no llegaron a cobrarse.

El impuesto sobre sueldos, profesiones y ciertas rentas consolidadas -creado en Virginia en 1843 y extendido luego a todas las rentas- se convirtió en 1852 en regresivo y con distinta cuota según el origen de las rentas; por ej.: sobre sueldos y beneficios oficiales superiores a 100 dólares, se gravaba el exceso no mayor de 250, 1/4%, hasta 1 % sobre el exceso mayor de 1.000 dólares. En 1856 se duplicó el gravamen sobre sueldos y derechos y se convirtió en proporcional el impuesto a las profesiones. En 1861 se suprimió la progresión en el primero y en 1866 desapareció la diferenciación.

Un impuesto proporcional a las rentas comerciales y precarias fué establecido en Carolina del Norte en 1849. Después de algunas modificaciones se transformó en un gravamen a las rentas de capitales no alcanzadas por otros impuestos y, durante la guerra civil se le introdujo parcialmente la progresividad. Así, en 1864 el impuesto sobre utilidades de cambio, fabricación de paños y géneros de lana, cuero y objetos de cuero, hierro, tabaco e industria de la sal variaba desde el 5 % si no excedían de 10.000 dólares, hasta 15 % de las ganancias de 20.000 a 30.000 dólares.

Sobre rentas -exceptuando sueldos y derechos- el gravamen era en 1866 de 1 % sobre las de 500 a 1.000 dólares a 3½ % sobre las rentas de 5.000 dólares en adelante. En 1867 se redujo la gradua-

ción a dos categorías: rentas de 500 a 3.000 dólares, al $\frac{1}{2}$ % y de más de 3.000, al 1 %. En 1868 la Constitución prohibió que se recargaran con impuestos a las rentas de capitales ya gravados y en 1869 el "income tax" fué nuevamente proporcional.

Hasta 1893 no volvió a aplicarse en Carolina del Norte ni la progresividad ni la diferenciación de las rentas. En ese año los tipos de imposición fueron: a) 5 % sobre rentas de capital no gravado; b) $\frac{1}{2}$ % del exceso de 1.000 dólares en sueldos y derechos; c) de 0,2 % sobre el excedente entre 1.000 y 5.000 dólares, a 1 % del exceso de 20.000 en las demás rentas. En 1895 se elevaron las cuotas entre $\frac{1}{4}$ % de las rentas excedentes de 1.000 hasta 5.000 dólares y 2 % de las excedentes de 20.000.

Texas y Nueva York tuvieron desde 1856 un impuesto progresivo al capital. También aplicaron impuestos degresivos a la renta y al capital los estados de Maine, Wisconsin, Texas, Mississippi, Louisiana, Indiana y Massachusetts.

Georgia tenía en 1863 un impuesto relacionado con el tanto por ciento de los beneficios sobre el capital. El gravamen llegaba en algunos casos a absorber la renta total y el capital, además de recaer sobre ganancias ficticias originadas en la desvalorización del papel-moneda; comenzaba con una contribución del $\frac{1}{2}$ % cuando las utilidades representaban el 20 % del capital invertido, seguía con el $\frac{1}{2}$ % si las ganancias eran de 20 % a 30 % del capital y aumentaba $\frac{1}{2}$ % cada 10 % más de beneficios, sin limitación. Ese impuesto se modificó en 1863, aplicándose directamente al monto de la renta, desde el 5 % de la de 1.000 a 10.000 dólares, hasta el 25 % sobre la renta de más de 100.000. En 1866, luego de algunas reformas y de causar muchas perturbaciones y gran descontento, fué derogado.

Virginia Occidental adoptó, en 1863, la primitiva ley de Virginia, pero el ensayo no dió resultado. Gravaba a las rentas de funciones o empleos, excepto a los ministros evangélicos, desde $\frac{3}{4}$ % de 250 a 500 dólares, hasta el $\frac{1}{2}$ % de más de 1.000.

En 1897 Carolina del Sur estableció un impuesto progresivo a la renta, pero su recaudación fué insignificante. La escala del gravamen iba de 1 % sobre las rentas de 2.500 a 5.000 dólares, al 3 % de las mayores de 15.000.

En mayo de 1908, Oklahoma implantó un impuesto a las rentas profesionales ("income tax") sobre sueldos, derechos, profesiones y bienes no gravados con el impuesto a los ingresos brutos ("gross revenue tax" aplicado a las compañías mineras y de servicios públicos). El "income tax" variaba entre 0,5 % de las rentas excedentes de 3.500 a 5.000 dólares y 3,3 % del exceso de 100.000.

Los impuestos locales a las compañías y a los negocios adquirieron, en algunos casos, formas progresivas; por ej.: en Tennessee se gravaba a la producción de aceite de algodón con 15 dólares por cada prensa de 1.000 toneladas, utilizada en la molienda, hasta 350 dólares por las prensas de 100.000 toneladas.

El estado de Maine cobraba en 1881 a las empresas ferroviarias el 0,25 % de las ganancias brutas no mayores de 2.250 dólares

por milla y 0,25 % más de aumento cada 750 dólares más hasta alcanzar el tipo máximo de 3,25 %. En 1893 limitó a 1.500 dólares por milla la ganancia gravada con la cuota menor y extendió el impuesto a las compañías telegráficas y telefónicas; en 1901 la contribución de todas esas compañías se fijó en: 0,5 % de los beneficios inferiores a 1.000 dólares, 0,75 % de los de 1.500 a 2.000 y 0,25 % adicional cada 500 dólares más de beneficio bruto hasta una cuota máxima del 4 %.

Vermont, en 1882, impuso a los ingresos de los ferrocarriles el 2 % de los primeros 2.000 dólares por milla, hasta el 5 % de los que excedieran de 4.000 dólares. En 1890 el impuesto se convirtió en proporcional, pero en 1906 se volvió a la progresión.

Wisconsin creó en 1889 una licencia para los ferrocarriles, de 5 dólares por milla si los ingresos eran inferiores a 1.500 dólares por milla y un adicional de 2 % sobre el exceso de 1.500 hasta 3.000 por milla y de 4 % sobre los excedentes de 3.000 dólares. En 1897 se aumentaron los tipos y en 1908 se abolió el sistema.

También eran graduadas las patentes de las compañías de teléfonos, luz y fuerza motriz: si los ingresos brutos eran inferiores a 800.000 dólares, el impuesto era de $1\frac{1}{2}$ % de los primeros 250.000 y de 2 % sobre el exceso; si los ingresos eran superiores a 800.000 dólares, se cobraba $3\frac{1}{2}$ % sobre los primeros 250.000 y el 4 % sobre el resto.

En 1893 Michigan aplicó un gravamen a los ingresos brutos de los ferrocarriles, desde 2 % sobre los menores de 2.000 dólares por milla, hasta el 4 % de los mayores de 8.000 dólares por milla. En 1897 se aumentaron las cuotas entre $2\frac{1}{2}$ % y 5 %, pero en 1900 se abolió el sistema de ingresos brutos.

Maryland gravó también en 1896 las entradas brutas de los ferrocarriles con el 0,8 % de los primeros 1.000 dólares por milla, $1\frac{1}{2}$ % de los siguientes 1.000 y 2 % del excedente de 2.000 dólares.

En Virginia se cobró una contribución graduada a las compañías telefónicas, de 0,50 a 1,50 dólares por teléfono, según la cantidad que tuvieran instalados.

El estado de Tennessee gravó a las compañías de luz eléctrica según la importancia de las ciudades y la cantidad de luces: en ciudades de 50.000 a 100.000 habitantes, la cuota era desde 20 dólares si la capacidad era inferior a 2.500 luces, hasta 500 dólares si era superior a 10.000 luces; en ciudades menores el impuesto variaba ligeramente.

En los impuestos locales a las sucesiones los estados de Nebraska, Nueva York y Pennsylvania introdujeron la progresividad en los años 1892 y 1893, con cuotas de 1 % a 6 % según el grado del parentesco.

En 1894 Ohio implantó un gravamen progresivo al monto de las herencias mayores de 20.000 dólares, desde el 1 % de las de 20.000 a 50.000, hasta el 5 % de las superiores de 1.000.000 de dólares; pero, en 1895, fue declarado inconstitucional.

El impuesto progresivo a las herencias de parientes lejanos, aplicado por Illinois en 1895, fué declarado constitucional por los tribunales locales y tal pronunciamiento fué confirmado por el Tribunal Supremo en 1898.

En resumen, de 30 estados con impuesto a las sucesiones, 14 aplicaron la graduación: California (1905), Idaho (1907), Massachusetts (1907), Minnesota (1905), Oklahoma (1908) y Wisconsin (1903), a toda clase de sucesiones; Carolina del Norte (1903), Colorado (1901), Dakota del Sur (1905), Illinois (1895), Nebraska (1901) y Oregon (1903), a los parientes distantes y extraños, y Texas (1907) y Washington (1901), a todos los parientes colaterales.

Los tipos máximos para sucesiones en línea directa, eran:

2 %	sobre 100.000 dólares, en Massachusetts;
3 %	" 500.000 " , en California, Idaho y Wisconsin;
5 %	" 100.000 " , en Minnesota.

Para sucesiones entre colaterales, las cuotas máximas fueron:

6 %	sobre 50.000 dólares, en Colorado, Illinois, Nebraska y Oregon;
9 %	" 100.000 " , en Massachusetts y Minnesota;
10 %	" 50.000 " , en Dakota del Sur;
12 %	" 500.000 " , en Texas;
12 %	" 100.000 " , en Washington;
15 %	" 500.000 " , en California, Idaho y Wisconsin;
15 %	" 50.000 " , en Carolina del Norte.

El "inheritance tax" de 1908 en Oklahoma estaba dividido en cinco clases y la progresividad del impuesto llegaba a la confiscación. La primera clase comprendía a los cónyuges, hijos y padres, eximiendo a las herencias hasta 1.000 dólares a las viudas y hasta 5.000 en otros casos; sobre los primeros 5.000 dólares excedentes, el impuesto era de 1 %.

Para la clase	2 ^a .	1½ %	sobre los primeros 2.000 excedentes de 500;
" "	3 ^a .	3 "	" " " " 2.000 " " 250;
" "	4 ^a .	4 "	" " " " 500 " " 150;
" "	5 ^a .	5 "	" " " " 500 " " 100.

Si el exceso superaba a dichos límites, el tipo aumentaba cada 100 dólares más: 0,0125 % para la clase primera, 0,05 % para las clases segunda y tercera, y 0,1 % para las clases cuarta y quinta.

Así, en la clase quinta (parientes lejanos y extraños) el impuesto confiscaba todo excedente de 95.500 dólares: 5 % más 95 %. Aunque la interpretación correcta era -según la Suprema Corte- que los aumentos se referían a la relación con el tipo básico, resultaba que cuando el exceso llegaba a 1.900.000 dólares se alcanzaba también a la confiscación: 5 % más 1900 % de 5 %.

En cuanto a la debatida cuestión de la inconstitucionalidad quedó definida en el sentido de que no se exigiría la igualdad exacta en el gravamen, sino que éste gravase de igual modo a los contribuyentes que se encontrasen en análogas condiciones o circunstancias.

Un impuesto adicional a la tierra libre de mejoras fué creado

en Oklahoma, por ley de mayo de 1908, para regir desde julio de 1909 sobre tierras de más de 640 acres y sobre las rentas, arriendos y beneficios de inmuebles arrendados con una extensión mayor a 640 acres. El valor imponible medio ("average taxable value") se fijó en 20 dólares por acre, pero, al exceptuarse en todos los casos 320 acres de tierra, quedaron excluidas las propiedades urbanas. De 640 a 1.280 dólares de valor imponible medio, el gravamen era de 0,25 % sobre el exceso; ...; de 10.000 a 25.000 dólares de valor, alcanzaba al 10 %. Para los arrendatarios se aplicaron tipos análogos, si bien la cuota se determinaba por la extensión del campo y no por su valor.

En cuanto al impuesto federal a la renta puede citarse como antecedente la ley federal del 1º de julio de 1862, que autorizó un gravamen general a las rentas excedentes de 600 dólares, gravando a las de 600 a 10.000 dólares con el 3 % y a las de más de 10.000 dólares a razón del 5 %.

La ley del 30 de junio de 1864 acentuó la progresión desde el 5 % sobre las rentas excedentes de 600 hasta 5.000 dólares, llegando al 10 % de las que pasaban de 10.000 dólares. El 3 de marzo de 1865 se suprimió el escalón intermedio, cobrándose el 5 % sobre las rentas excedentes de 600 hasta 5.000 dólares y el 10 % de las que excedían de 5.000. El 2 de marzo de 1867 -terminada la guerra civil- se elevó el mínimum exento y se redujo y uniformó el tipo, y así continuó su aplicación hasta el año 1872, en que fué abolida.

También por ley de la Confederación se había establecido el 24 de abril de 1863 un impuesto general a los sueldos, excepto los de oficiales de marinería y tropa, con el 1 % de los sueldos no mayores de 1.500 dólares y con el 2 % sobre la parte excedente.

Las rentas del capital, del trabajo, etc., mayores de 500 dólares, fueron gravadas con una tarifa progresiva: 5 % sobre 500 a 1.500 dólares; 10 % sobre el resto hasta 3.000 dólares; 10 % de 3.000 a 5.000; 12½ % de 5.000 a 10.000, y 15 % de más de 10.000. Las utilidades de sociedades anónimas y corporaciones estaban gravadas con un impuesto general de 10 %, pero si los beneficios eran de 10 % a 20 % del capital se les cobraba el 12½ % y si excedían de 20 % el gravamen alcanzaba al 16,667 % de las ganancias. La ley de 17 de febrero de 1864 eximió de impuesto a los sueldos inferiores a 1.000 dólares.

En 1894 se intentó reponer el impuesto federal a la renta, pero la Suprema Corte lo declaró inconstitucional y fué necesario modificar la Constitución, lo que se consiguió después de una intensa campaña basada más en la invocación de los sentimientos de justicia fiscal que en necesidades financieras de las autoridades centrales. La enmienda XVI -que autorizó la percepción de impuestos directos por parte de esas autoridades- fué propuesta en el año 1909 y su aprobación se obtuvo en 1913.

Por la ley del 3 de octubre de 1913 quedó consagrada la implantación del "income tax" norteamericano con sistema cedular e impuesto complementario a la renta neta total. La progresividad del gravamen resultó de dos circunstancias: 1º, el impuesto "normal" era del 1 % de todas las rentas, pero se deducían 3.000 dólares de

las rentas de los solteros y 4.000 de las de los casados, y 2^a, el "adicional" iba desde el 1 % de las rentas entre 20.000 y 50.000 dólares, hasta el 6 % de las superiores a 500.000. La ley del 8 de diciembre de 1916 elevó al 2 % el impuesto normal para individuos o sociedades y duplicó también el adicional, pero se admitió una desgravación de 200 dólares por cada hijo menor de 18 años o incapaz.

A raíz del conflicto bélico con Alemania, la ley del 3 de octubre de 1917 añadió al normal un impuesto de guerra del 2 %, redujo a 1.000 dólares la exención para los solteros y a 2.000 para los casados más las deducciones por hijos menores o incapaces, y agregó al adicional un recargo suplementario de guerra, a cobrar sobre las rentas netas superiores a 5.000 dólares, desde el 1 % de las de esa suma hasta 7.500 dólares, al 50 % de las de 2.000.000 de dólares en adelante (el adicional para estas últimas era del 13 %).

La ley del 27 de mayo de 1918 fijó en el 12 % el tipo normal, con exención de los primeros 1.000 dólares y reducción a 6 % sobre los siguientes 4.000 dólares, y el adicional ("sur-tax") alcanzó al 65 % en las rentas superiores a 1.000.000 de dólares.

Desde 1919 hasta 1928 se efectuaron en siete oportunidades diversas rebajas y se aumentaron las desgravaciones en el impuesto estadounidense a la renta. En 1922 (ley del 23 de noviembre de 1921) sólo se gravaron con el adicional las rentas superiores a 8.000 dólares, hasta un máximo del 50 % sobre la parte excedente de 500.000 dólares, y se extendió la exención a 2.500 dólares para los contribuyentes con renta inferior a 5.000, más 1.000 dólares por la esposa y 400 dólares por cada persona menor o incapaz a su cargo. La ley del 2 de junio de 1924 redujo el tipo normal a 6 %, con deducción de 2 % sobre los primeros 4.000 dólares y 4 % sobre los siguientes 4.000, admitió un descuento de 25 % de las rentas "ganadas", inclusive las "no ganadas" que no excedieran de 5.000 dólares y aplicó el "sur-tax" únicamente a las rentas mayores de los 10.000 dólares con tipos progresivos de 1 % a 40 %. Para 1928 el impuesto normal se fijó de 1 $\frac{1}{2}$ % de los primeros 4.000 dólares a 5 % del exceso de 8.000 y el adicional con cuotas de 1 % a 20 %.

La cuota cedular ("normal") fué aumentada al 8 % en 1932 y reducida al 4 % en 1934, manteniéndose sin modificaciones hasta el año 1942, en que fué elevada al 6 %; desde 1934, dicha cuota rige para las personas físicas únicamente, siempre que no se trate de extranjeros no residentes en el país, pues para las entidades jurídicas se fijaron tarifas especiales (como se verá más adelante). En 1937 se estableció que los extranjeros no residentes abonarían el 5 % de impuesto cuando su renta no excediera de 21.600 dólares; en 1940 se aumentó al 15 % para los que ganaran menos de 24.000 dólares, y en 1942 al 30 % para los extranjeros no residentes con renta gravada inferior a 15.400 dólares.

La rebaja en rentas del trabajo se fijó en el 10 % hasta una deducción máxima de 1.400 dólares, computándose como "ganadas" las rentas que en conjunto no pasaran de 3.000 dólares, según ley del 10 de mayo de 1934 (disposición no modificada). Los montos exentos fueron respectivamente, para personas solteras, divorciadas o viudas y para personas casadas o jefes de familia: 1.000 y 2.500 dólares en 1934; 800 y 2.000 en 1940; 750 y 1.500 en 1941; 500 y 1.200

dólares en 1942. La desgravación por personas menores de 18 años o incapaces a cargo del contribuyente se redujo a 300 dólares por cada una en 1942.

En cuanto al impuesto adicional ("sur-tax") para las personas físicas se aplicó sobre los excedentes de 6.000 dólares de renta neta en 1932, de 4.000 en 1934 y de 2.000 dólares en 1941. Los tipos variaron de 1 % a 55 % (sobre exceso de 1 millón) en 1932, de 4 % a 59 % en 1934, de 4 % a 75 % (sobre excedente de 5 millones) en el año 1935, de 6 % a 77 % en 1941 y según la siguiente tarifa en 1942:

<u>Renta impon.</u> <u>hasta o\$am.:</u>	<u>Cuota</u> <u>fija:</u>	<u>% s/exceso</u> <u>de lím.ant.</u>	<u>Renta impon.</u> <u>hasta o\$am.:</u>	<u>Cuota</u> <u>fija:</u>	<u>% s/exceso</u> <u>de lím.ant.</u>
2.000	-	13	32.000	9.020	55
4.000	260	16	38.000	12.320	58
6.000	580	20	44.000	15.800	61
8.000	980	24	50.000	19.460	63
10.000	1.460	28	60.000	23.240	66
12.000	2.020	32	70.000	29.840	69
14.000	2.660	36	80.000	36.740	72
16.000	3.380	40	90.000	43.940	75
18.000	4.180	43	100.000	51.440	77
20.000	5.040	46	150.000	59.140	79
22.000	5.960	49	200.000	98.640	81
26.000	6.940	52	més de íd.	139.140	82

En 1940 se creó un recargo de 10 % para la defensa nacional, sobre todas las rentas, en 1941 fué incorporado al "income tax" y en 1942 se estableció un "impuesto de la victoria" del 5 % sobre las rentas netas superiores a 12 dólares semanales, con la promesa de su devolución parcial una vez terminada la guerra, y con rebajas especiales del 25 % a los solteros, del 40 % a los casados y otras por personas a su cargo, si el contribuyente comprase bonos de guerra o pagase deudas o primas de seguro.

Hasta 1936 no se gravaba con el impuesto "normal" a los dividendos recibidos por las personas físicas; pero desde ese año existe doble imposición, pues las sociedades pagan independientemente el gravamen correspondiente a sus beneficios sociales.

Las entidades jurídicas -sociedades anónimas y de responsabilidad limitada, según las legislaciones locales- abonaban el impuesto cédular sobre sus utilidades, pero en 1934 ("revenue act" de 10/5/1934) se les aplicó una tarifa especial del 13,75 %, que se hizo progresiva en 1935 (ley del 30/8/1935) desde el 12½ % sobre los primeros 2.000 dólares de beneficios sociales, hasta el 15 % de los excedentes de 40.000 dólares. Los tipos variaron entre 8 % y 15 % en 1936 (ley del 22/6/1936) y desde 12½ % sobre los primeros 5.000 dólares hasta 16 % sobre todos los beneficios mayores de 25.000, en 1938 (ley del 16/5/1938). En 1940 alcanzó el 24 % -incluido el recargo para la defensa nacional- sobre las utilidades mayores de los 38.565,89 dólares, en 1941 sobre las superiores a 38.461,54 dólares y en 1942 sobre todas las ganancias mayores de 50.000 dólares obtenidas en Estados Unidos por sociedades nacionales y por compañías extranjeras con comercio o negocio dentro del país: sobre los primeros 5.000 dólares (desde el año 1941), 15 %; sobre los siguientes

15.000, 17 %; sobre los siguientes 5.000, 19 %; sobre los siguientes 25.000, 31 %, y 24 % sobre el total de las rentas mayores de 50.000 dólares. Además, en 1941 se agregó un adicional del 6 % sobre los beneficios hasta 25.000 dólares y del 7 % sobre el exceso; en 1942 se elevó a 10 % de los primeros 25.000, 22 % de los siguientes 25.000 y a 16 % sobre todos los beneficios superiores a 50.000.

La ley del 16 de junio de 1933 había creado, por otra parte, un impuesto suplementario del 5 % sobre los beneficios mayores del 12½ % del capital. En 1935 se aumentó al 6 % del beneficio excedente del 10 % al 15 % del capital y al 12 % sobre el exceso del 15 %; en 1941 -incorporado el recargo para la defensa nacional- ascendió a 6,6 % y 13,2 % respectivamente, previa deducción de los primeros 5.000 dólares que se declararon exentos.

También en 1933 establecióse un adicional sobre los beneficios no distribuidos y utilizados para formar "abusivamente" reservas: 30 % sobre los primeros 100.000 dólares y 40 % sobre la parte excedente. En 1934 se rebajaron los tipos a 25 % y 35 %, en 1935 se volvieron a fijar en 30 % y 40 % y en 1936 se bajaron nuevamente a 25 % y 35 %. En 1940 sufrieron un recargo del 10 % para la defensa nacional y quedaron, para 1942, en 27½ % y 38½ %.

Desde 1935 se impuso asimismo una tarifa especial progresiva sobre los beneficios de sociedades "holding" de familia no distribuidos a los socios, desde el 20 % sobre los primeros 2.000 dólares hasta el 60 % sobre el exceso de 1.000.000. En 1936 se redujeron las cuotas parciales entre los límites de 8 % y 48 %, pero en 1937 se aumentaron considerablemente: 65 % sobre los primeros 2.000 dólares no distribuidos y 75 % sobre el exceso de los 2.000; en 1940 se les adicionó el recargo del 10 % para la defensa nacional y en 1942 se fijaron en 75 % y 85 % respectivamente.

En 1936 se implantó una escala progresiva sobre las utilidades no distribuidas a los socios, desde el 7 % sobre la fracción de renta que no excediera del 10 % de los beneficios (hasta 5.000 dólares si las utilidades no alcanzaran a 50.000), hasta el 27 % de la excedente del 60 %, rebajándoseles a esas sociedades el adicional, por reservas excesivas, a 15 % y 25 %. Dicha escala fué suprimida en 1938, fijándose únicamente una sobretasa del 2½ % sobre las utilidades no distribuidas, sin evadir el "sur-tax" personal.

Para las sociedades extranjeras no residentes, el impuesto se fijó en 1938 en el 19 %, en 1940 en el 15 % más el 1,9 adicional y en 1942 en el 30 %. En general, las sociedades gravadas pueden deducir el 85 % de los dividendos recibidos de una sociedad nacional, hasta un máximo igual al 85 % de sus beneficios netos.

En cuanto al impuesto federal a las sucesiones, ya por ley de 13 de junio de 1898 se había introducido la progresividad con respecto al parentesco y al monto de los legados o partes distributivas de la herencia, que debían considerarse individualmente según el Tribunal Supremo. La graduación variaba en 5 clases de parentesco, con cuotas de 0,75 % a 5 % en las herencias de 10.000 a 25.000 dólares, hasta 3 veces el tipo básico, en las de más de 1.000.000.

En 1902 -pasada la guerra contra España- se abandonó el siste

ma y no volvió a restablecerse hasta el año 1916 (ley del 8 de septiembre) aplicándose sobre el monto total del acervo hereditario, con tarifa progresiva de 1 % a 10 %, previa exclusión de 50.000 dólares deducibles para fijar la masa neta imponible.

El 3 de octubre de 1917 se aumentó en una mitad y se recargó con un adicional extraordinario -impuesto de guerra- que no se aplicaba en las sucesiones de oficiales, soldados y marinos muertos en acción de guerra o a consecuencia de ella dentro del año siguiente a la misma. Se mantuvo la exención de los primeros 50.000 dólares y se prescindió de la distribución y del parentesco entre los herederos y el causante. En 1918 se refundieron el impuesto normal y el extraordinario, rebajándose ligeramente el gravamen para las sucesiones inferiores a 1.500.000 dólares; variaron las cuotas entre 1 % sobre los primeros 50.000 imponibles (antes 2 %) y 25 % sobre la parte excedente de 10 millones de dólares. En 1924 (ley del 2 de junio) se subdividió el segundo tramo (hasta 100.000 y hasta 150.000) y se aumentaron las cuotas hasta el 40 % máximo, pero se admitió una deducción hasta el 25 % por impuestos estatales.

En 1926 se elevó el monto exento a 100.000 dólares y la deducción por impuestos locales hasta el 80 %, alcanzando la cuota máxima del gravamen al 20 %. En 1932 se redujo nuevamente a 50.000 dólares el monto imponible, se creó otro adicional y un gravamen distinto para las donaciones ("gift tax"). En 1934 se aumentaron las cuotas a partir de 70.000 dólares, variando entre 1 % y 60 % en las herencias y entre 1 % y 45 % en las donaciones. En 1935 se rebajó la exención a 40.000 dólares, se fijaron las cuotas progresivas de 2 % a 70 % (sobre más de 50 millones) para las sucesiones y se dispuso que el impuesto a las donaciones sería 3/4 de aquéllas.

Con el recargo del 10 % para la defensa nacional en 1940 y el reajuste general del año 1941 la tarifa para sucesiones quedó así:

S/secciones, acervo neto hasta \$am.:	%	S/secciones, acervo neto hasta \$am.:	%	S/secciones, acervo neto hasta \$am.:	%
40.000	0	290.000	30	3.540.000	56
45.000	3	540.000	32	4.040.000	59
50.000	7	790.000	35	5.040.000	63
60.000	11	1.040.000	37	6.040.000	67
70.000	14	1.290.000	39	7.040.000	70
80.000	18	1.540.000	42	8.040.000	73
90.000	22	2.040.000	45	10.040.000	76
100.000	25	2.540.000	49	más de)	
140.000	28	3.040.000	53	10.040.000)	77

En 1940 se implantó un impuesto a las ganancias excesivas en tiempo de guerra, computadas sobre el promedio de la renta neta obtenida en los años 1936 a 1939 ó -a opción- sobre el 8 % del capital invertido, inclusive el 50 % de los préstamos contraídos; los primeros 5.000 dólares, exentos; 25 % sobre los siguientes 20.000; ...; 50 % sobre el excedente de 500.000. En 1941 se elevó entre 35 % y 60 % sobre el exceso del 95 % de la renta media de 1936/39 más 8 % del capital aumentado y menos 6 % del disminuido o -a opción- 8 % del capital hasta 5 millones y 7 % sobre el resto.

ción del subsuelo o de concesiones, con tarifa de 15,3 % a 33 %; 4^a) Sueldos, pensiones, comisiones, gratificaciones y rentas vitales, con cuotas desde 1,3 % sobre \$ 166,87 a 200 mensuales, hasta 7,6 % sobre \$ 9.000,01 mensuales en adelante; 5^a) Profesiones, oficios y deportes, clasificando a los contribuyentes en 7 categorías y asignando para cada una un impuesto fijo anual, desde \$ 3.600 para la primera, hasta \$ 60 para la última.

16) Uruguay: El impuesto a las herencias se convirtió en doblemente progresivo con respecto al parentesco y al monto heredado, por la ley del 16 de julio de 1910, con cuotas que variaban desde el 1 % sobre las herencias de \$ 100 a 10.000 a favor de descendientes menores, legítimos o naturales (clase I), hasta el 13,5 % sobre las herencias superiores a \$ 250.000 para colaterales de más de 4^o grado (clase XI).

La ley del 17 de setiembre de 1914 aumentó los tipos, que comenzaron en 1 % sobre las herencias de \$ 500 a 2.500 en la clase I y llegaron al 27 % sobre más de \$ 250.000 en la clase X (antes clase XI, pues se unificaron las clases IV y V de cónyuges). En la ley del 11 de julio de 1916 se mantuvo la misma tarifa, pero se suprimió la exención a las herencias menores de \$ 500.

Por ley del 28 de octubre de 1926 se redujeron a siete las clases de parentesco, se eximió a las sucesiones no mayores de \$ 1.000 y se permitió que en las hijuelas que no excedieran de \$ 10.000 se aplicaran las cuotas por escalones; éstas variaban de 1,5 % en herencias hasta \$ 2.500 a favor de descendientes legítimos o naturales y cónyuges por su porción forzosa (clase I), a 32 % en las herencias mayores de \$ 1.000.000 para colaterales de más de tercer grado y extraños (clase VII).

Mediante la ley del 6 de agosto de 1931 se elevaron en 1 % las cuotas a partir de \$ 5.000, salvo en línea recta de \$ 5.000 a \$ 10.000 en que sólo se aumentaron 0,5 %. Limitóse la exención a \$ 500, en las clases I, II y III, y a \$ 300 en las demás; por otra parte, se creó un recargo del 50 %, o un adicional de 5 % por lo menos, para los herederos ausentes del país.

El decreto-ley del 1^o de julio de 1942 aumentó la tarifa en la siguiente forma:

S/herencias, legados y donac., desde \$:	Hasta	% del impuesto según clase:						
		I	II	III	IV	V	VI	VII
	Hasta 2.500	2,-	2,5	3,75	5,-	7,5	10,75	13,75
	2.500 a 5.000	3,-	3,75	5,75	7,5	11,25	16,-	20,75
	5.000 " 10.000	4 $\frac{1}{2}$	5,75	8,75	11,25	16,25	22,5	28,75
	10.000 " 20.000	6 $\frac{1}{2}$	7,5	10,-	12,5	17,5	23,75	30,-
	20.000 " 50.000	7 $\frac{1}{2}$	8,75	11,25	13,75	18,75	25,-	30,25
	50.000 " 100.000	8 $\frac{1}{2}$	10,-	12,5	15,-	20,-	26,25	32,5
	100.000 " 250.000	10,-	11,25	13,75	16,25	21,25	27,5	33,75
	250.000 " 500.000	11 $\frac{1}{4}$	12,5	15,-	17,5	22,5	28,75	34,5
	500.000 " 1.000.000	13 $\frac{1}{4}$	15,-	17,5	20,-	25,-	31,25	38,75
	Más de 1.000.000	16 $\frac{1}{4}$	17,5	20,-	22,5	27,5	33,75	41,25

Clases:

- I: Línea recta legítima y legitimada, primer grado.
 II: " " " " " " , segundo grado.
 III: Línea recta natural y adoptiva.
 IV: Esposas.
 V: Colaterales, 2º grado.
 VI: " " , 3er. " .
 VII: " " , 4º " .
 VIII: " " , 5º " .
 IX: " " , 6º " .

X: Extraños.

Colaterales peruanos ausentes: Tarifa máxima (clase λ).

Exentas: Hasta Lp. 500 en hijuelas en línea recta.

2ª. transmisión dentro de los 5 años, si pagó antes.

La ley N° 8548 (decreto del 17 de junio de 1937) eximió los primeros S/. (soles) 2.000 de las hijuelas en línea recta o entre cónyuges, si no excedían de 5.000 soles, computándose por stirpe cuando se heredara por representación. Para las sociedades anónimas formadas entre parientes en línea recta o cónyuges, o con una parte importante de los bienes de una persona, se consideraron como anticipo de herencia los aportes no reales.

El 20 de octubre de 1938 se dictó la ley N° 8758 que dispuso que los beneficiarios no domiciliados en el país pagarían, en igual forma que los nacionales, la tarifa máxima.

Por su parte, el decreto-ley N° 7392 del 28 de octubre del año 1931 creó un impuesto a la masa hereditaria neta, dividida en fracciones para aplicarles las cuotas parciales progresivas de 1 % sobre la fracción de S/. 50.001 a 100.000 (los primeros S/. 50.000 quedaban excluidos) a 12 % sobre el excedente de 1 millón de soles. Fijóse una rebaja de 50 % si quedaban más de cinco hijos vivos y un recargo de 50 % si los herederos no eran cónyuge o parientes consanguíneos hasta el 2º grado.

La ley N° 7873 del 30 de septiembre de 1933 modificó el gravamen al acervo hereditario, reduciendo la exención y creando una escala distinta para colaterales o extraños, a saber:

Entre cónyuges y en línea recta:
 Sobre la fracción de S/: %

1 a	20.000	0
20.001 "	50.000	0,5
50.001 "	100.000	1
aumentando 1 % cada S/. 100.000		
más hasta 1 millón de soles.		
900.001 a 1.000.000	10	
1.000.001 en adelante	12	

Colat., hijos adoptiv., o extraños:
 Sobre la fracción de S/: %

1 a	100	0
101 "	10.000	0,5
10.001 "	20.000	1
20.001 "	50.000	1,5
50.001 "	100.000	2
aumentando 1 % cada S/. 100.000		
más hasta 500.000 y 2 % cada		
fracción adicional de S/. 100.000,		

En virtud de la autorización acordada por la ley N° 7837 del 30 de septiembre de 1933, el P.E. peruano ha puesto en vigor -a partir del año 1936- el impuesto a la renta, con cuotas cedulares proporcionales y un adicional progresivo a la renta líquida total supe

rior a S/. 10.000, según lo dispuesto en el decreto-ley N° 7904 del 26 de julio de 1934 y sus modificaciones por decreto del 25 de julio de 1935. Los tipos cedulares eran: 7 % sobre las rentas de capitales movibles o inmobiliarios y sobre las utilidades del comercio o de la industria, y 5 % en las profesiones liberales o no comerciales y sobre los sueldos, después de deducir de estos últimos S/. 300 mensuales libres más S/. 200 por la esposa y S/. 50 por cada hijo menor de 21 años, hija soltera o viuda, ascendiente mayor de 60 años, hermano menor de 21 años y hermana soltera o viuda, siempre que carecieran de rentas y estuviesen a cargo del contribuyente. El adicional progresivo gravaba al conjunto anual de rentas netas, no computando las fracciones menores de 100 soles y con deducción previa de los impuestos cedulares y de las cargas de familia no descontadas en los sueldos; comenzaba con el 2 % sobre la fracción excedente de S/. 10.000 a 15.000, aumentando 1 % cada S/. 5.000 más hasta S/. 75.000 y gravando con el 15 % todo el exceso de esa última suma.

La ley N° 9103 del 11 de mayo de 1940 estableció un recargo de 25 % sobre el impuesto a la renta correspondiente a solteros, viudos o divorciados, de más de 35 años y sin hijos, salvo los viudos que tuvieran nietos menores a su cargo; en cambio, aumentó las deducciones por hijos, al doble si eran más de dos y al triple cuando eran más de cuatro.

Por la ley N° 9114 del 22 de mayo de 1940 duplicóse el impuesto cedular a las rentas mobiliarias en el exceso de interés sobre el legal y aumentáronse en dos puntos las cuotas progresivas sobre rentas globales que excedieran de S/. 50.000 anuales.

Mediante la ley N° 9245 del 31 de diciembre de 1940 se introdujeron diversas reformas en los tipos cedulares y en la tarifa complementaria global, permitiendo nuevas desgravaciones en las rentas del comercio y la industria (300 soles al año), de predios rurales (S/. 200 anuales), de predios urbanos (S/. 100 por año) y de profesiones (300 soles al mes). Las respectivas cuotas quedaron en la siguiente forma:

- 1ª) Impuestos cedulares sobre rentas: a) De capitales movibles, 8 % si el rédito no excede del interés legal, 9 % pasando de 5 % sin exceder de 7 %, 10 % pasando de 7 % sin exceder de 9 %, 12 % de 9 % a 11 %, y 15 % pasando el interés del 11 %; b) De comercio e industria, 7 % sobre utilidades hasta S/. 10.000, 8 % sobre las excedentes hasta S/. 50.000 y 10 % sobre las utilidades excedentes de S/. 50.000; c) De inmuebles, 7 %; d) De profesiones, 6 %; e) De sueldos, 5 %; f) No computables en la renta global, 10 % de dividendos nominativos a residentes en el exterior, 9 % de dividendos al portador y de beneficios de sociedades extranjeras, y 3 % de intereses de bonos al portador. .

- 2ª) Impuesto complementario sobre la renta líquida anual: Sobre el exceso de S/.

10.000 a 15.000, 2 %	30.000 a 35.000, 7 %	60.000 a 70.000, 16 %
15.000 " 20.000, 3 "	35.000 " 40.000, 9 "	70.000 " 100.000, 20 "
20.000 " 25.000, 4 "	40.000 " 50.000, 11 "	100.000 , 25 "
25.000 " 30.000, 5 "	50.000 " 60.000, 13 "	---

Por la ley N° 9703 del 21 de diciembre de 1942 se crearon diversos adicionales a regir mientras duren las perturbaciones económicas provocadas por la guerra. Sobre la renta de capitales móviles 1, 1½, 2, 2½ y 4 % según exceda el interés del legal. Sobre utilidades del comercio y la industria, incluso agrícola, ganadera y minera, 1 % de la parte que exceda de S/. 10.000 a 30.000, 2 % de la que pase de 30.000 a 50.000, 3 % de 50.000 a 70.000, 4 % de la que exceda de S/. 70.000 hasta 100.000, y 5 % del exceso de 100.000. Sobre intereses de bonos al portador -excepto nacionales- 1 %. Sobre dividendos de acciones al portador, 2 %, lo mismo que sobre dividendos nominativos de residentes en el extranjero. Sobre utilidades líquidas peruanas obtenidas por sociedades extranjeras, 3 %. Por otra parte, la ley citada declaró exentas del impuesto, a las utilidades inferiores a S/. 1.000 anuales, de explotaciones agrícolas, ganaderas, mineras, industriales y comerciales.

El impuesto a las sobreutilidades industriales y comerciales fué creado también con carácter de extraordinario por la mencionada ley N° 9703, a regir desde el 1° de enero de 1943, con cuota proporcional del 10 % sobre la utilidad excedente del promedio de los años 1938, 1939 y 1940 o del 10 % del capital invertido.

18) Ecuador: En el impuesto a las sucesiones, la progresividad fué introducida por ley de octubre de 1920, según el monto relicto. Dicha ley y sus modificaciones posteriores (ley del 28/8/1928) fueron codificadas en el año 1932, en cumplimiento del decreto legislativo del 30 de octubre de 1931.

Aunque la graduación fué distinta según el parentesco con el causante, las cuotas se determinaron por el monto global del acervo y no por la porción heredada, admitiendo una desgravación general de 5.000 sucres en todas las sucesiones. Las tarifas variaban desde 1 % sobre 10.000 a 50.000 sucres a favor de padres, hijos y cónyuges, hasta 39 % sobre más de 2 millones de sucres, para colaterales de más de 6° grado y otros beneficiarios, con un recargo del 25 % en las sucesiones ab-intestato a favor de colaterales después del 4° grado. En línea recta no se distinguió entre herederos legítimos y naturales; en cuanto a los demás herederos naturales o afines, pagaban también un recargo del 50 %. Cuando se producía el paso de una categoría a otra superior, el gravamen no podía crecer en más del 50 % del excedente sobre el límite inferior.

Se autorizaron las siguientes deducciones: a) Si el causante dejaba: 2 hijos, 1/5 del acervo; 3 hijos, 1/4; 4 hijos, 1/3; 5 hijos o más, 1/2; b) Si el beneficiario tenía: 2 hijos, 10 %; 3 hijos, 20 %; 4 hijos, 30 %; 5 hijos, 40 %; 6 hijos o más, 50 % del impuesto; c) Si el heredero tenía más de 35 años descontaba 5 % por cada 10 años o fracción excedente mayor de 5; d) Si se producía una nueva transmisión: dentro de los 6 meses, se pagaba el impuesto mayor; dentro del año, se rebajaba el 25 %; dentro de los 2 años, el 20 %; dentro de los 3, el 15 %; dentro de los 4, el 10 %, y dentro de los 5 años, el 5 %; e) En las rentas (capitalizadas al 9 %) o en los usufructos temporarios se reducía desde 95 % para un año, hasta 10 % para más de 41 años; f) Si el usufructo o la renta eran vitalicios se rebajaba desde el 20 % para menores de 10 años, hasta 85 % para mayores de 70 años.

Reformado el sistema en el año 1935 -decreto supremo del 25 de noviembre- y en los años siguientes, se procedió a una nueva codificación en junio de 1940. En usufructos o rentas las reducciones variaron de 90 % a 5 % y de 15 % a 80 %, según fueran temporarios o vitalicios; se redujo a 25 % el recargo para los parientes por afinidad y se creó otro de 5 % sobre el impuesto, por cada 20.000 sucres de capital propio de los beneficiarios solteros, y cada 25.000 sucres para los casados sin hijos o cada 35.000 con hijos. Se mantuvieron las demás rebajas por doble sucesión y por hijos del heredero, pero se suprimió la reducción por hijos dejados por el difunto y se substituyó la deducción general de 5.000 sucres por una desgravación de 2.000 sucres para los herederos y de 500 sucres en los legados.

Para los cambios de cuota, se redujo al 25 % el máximo que el impuesto podía absorber del exceso sobre la categoría anterior. Como puede observarse en la tabla transcrita a continuación, tal criterio haría inaplicables las cuotas que alcanzaran al 25 % y, a veces, a sólo 23 %; por ejemplo, para 150.000 sucres en la clase VII correspondería un impuesto de 34.500 sucres, mientras que únicamente podrían cobrarse 33.500 sucres, esto es: 21 % sobre 100.000 más 25 % sobre 50.000 sucres. Debe subsistir, por lo tanto, la disposición anterior (50 %) para esos casos.

S/porción hered. hasta sucres:	% del impuesto s/clase:							Clases:
	I	IV	V	VI	VII	VIII		
10.000	1,3	4	7	11	15	19	I: Padres, hijos y cóny.	
20.000	1,6	5	8	12	17	22	II: Abuelos y nietos, tarifa clase I más 10 % de recargo.	
30.000	1,9							
40.000	2,3	6	9	15	19	25	III: Demás ascendientes y descend., tarifi- fa clase I más el 20 % de recargo.	
60.000								
100.000	2,7	7	10	17	21	28	IV: Colater., 2º grado.	
150.000	3,2	6	11	19	23	31	V: " , 3º " "	
200.000	3,7	9	13	21	25	34	VI: " , 4º " "	
300.000	4,2							
700.000	5,3	10	15	23	27	36	VII: Colaterales de 5º y 6º grados.	
1.000.000								
Más de 1 millón	6,-	11	17	25	30	40	VIII: Extraños.	

Con la denominación de imposiciones a las rentas, el decreto-ley N° 272 del 15 de marzo de 1941 ha creado varios gravámenes de emergencia, que recaen separadamente sobre las rentas de servicios personales (progresivo), de profesiones y honorarios (cuotas fijas crecientes), del capital (8 % proporcional) y del capital combinado con el trabajo (progresión en dos tramos).

De las rentas de servicios personales (salarios, pensiones, rentas vitalicias, honorarios, comisiones, etc.) se permitió una rebaja general de 3.000 sucres anuales, más 1.000 sucres para el jefe de familia o persona casada que viva con su cónyuge (si ambos tuvieron rentas sólo corresponde la rebaja al marido), más 500 sucres por cada hija soltera a cargo del contribuyente y por cada otro miembro de la familia, menor de 21 años, hasta el tercer grado consanguíneo y hasta el primero por afinidad, también a su cargo. La tarifa sobre las rentas impositivas se fijó en el 2 % de los primeros 2.000 sucres, 3 % de los siguientes 3.000, 150 sucres más 4 %

sobre el exceso de 5.000 hasta 8.000, 320 sucres más 5 % del excedente de 8.000 a 11.000, 550 sucres más 7 % de lo que sobrepasara de 11.000 hasta 15.000 sucres, y 1.050 sucres más 8 % sobre todo el exceso de 15.000 sucres de renta.

Eximieronse las rentas de profesiones cuando no alcanzaran a 5.000 sucres anuales, y se gravaron con cuotas fijas de: 200 sucres, las rentas percibidas por un total en el año de 5.000 a menos de 10.000 sucres; 500 sucres, las de 10.000 a 15.000; 800 sucres, las de 15.000 a menos de 20.000; ...; 3.200 sucres, las de 45.000 a menos de 50.000; 5.000 sucres, las de 50.000 a menos de 75.000 sucres; 7.000 sucres, las de 75.000 a menos de 100.000, y 9.000 sucres de impuesto fijo, por las rentas de 100.000 sucres o más.

De las rentas del capital con el concurso del trabajo (comercio, banca, industria, explotación agropecuaria, etc.) se admitieron supletoriamente las desgravaciones que no hubieran podido utilizarse en primer término contra las rentas de servicios personales; además se eximió a los pequeños comercios e industrias con capital no mayor de 2.000 sucres y con ventas que no pasaran de 5.000 sucres por año. El gravamen se fijó en el 5 % sobre los primeros 4.000 sucres de renta y el 8 % sobre el exceso.

19) Brasil: Por ley N° 4625 de diciembre de 1922 fué creado un impuesto sobre la renta sin diferenciación ni progresión. En 1923 se introdujo una escala progresiva de 0,5 % a 8 % en cuatro categorías y en diciembre de 1925, por ley N° 4984, se adoptó el sistema francés con cinco categorías cedulares gravadas con diversas cuotas y con un impuesto global progresivo.

El decreto N° 21554 del 20 de junio de 1932 y el decreto-ley N° 1168 del 22 de marzo de 1939 siguieron el mismo sistema. Los tipos del impuesto cédular eran, para:

- Cédula A - Comercio e industria, agricultura y minas: 3 % las sociedades o personas civiles y 6 % las jurídicas;
- " B - Capitales mobiliarios y títulos: 8 % sobre los primeros y 3 % sobre los últimos; más 4 % de retención sobre los dividendos o rentas al portador;
- " C - Sueldos, subsidios, pensiones y otras remuneraciones a empleados: 1 %;
- " D - Profesiones y oficios no comerciales: 2 %;
- " E - Capitales inmobiliarios: 3 %.

De la renta global neta se admitió una deducción previa por cargas de familia de 3:000\$000 por cónyuge, hijos menores o inválidos e hijas solteras o viudas, sin rentas. Las cuotas parciales sobre la renta total imponible, de personas físicas, variaban desde el 0,5 % de 12:000\$000 a 20:000\$000, hasta el 18 % sobre el exceso de 500:000\$000.

El 19 de abril de 1941, por decreto-ley N° 3200, se creó un adicional de 15 % de recargo sobre el monto del impuesto a la renta para los solteros o viudos mayores de 25 años, sin hijos; de 10 % para los casados mayores de 25 años, sin hijos, y de 5 % para los mayores de 45 años, con un solo hijo.

Por el decreto-ley N° 5844 del 23 de septiembre de 1943 continúa en vigor en 1944 las mismas cuotas cedulares, se aumentó a 8 % y 6 % respectivamente la retención sobre dividendos y renta de títulos al portador y se fijó un tipo proporcional único de 10 % sobre los premios mayores de Cr. \$ (cruzeiros) 1.000 en loterías, sorteos o concursos y para las personas residentes o domiciliadas fuera del Brasil. Por cargas de familia se estableció una desgravación en la renta global, de Cr. \$ 8.000 por el cónyuge y de Cr. \$ 4.000 anuales por cada hijo menor o inválido, hija soltera o viuda sin renta o persona a cargo del contribuyente por sentencia judicial (o de la pensión en dinero fijada por el juez).

Se hizo una pequeña modificación en la tarifa global, suprimiendo un escalón (antes de 250:000\$000 a 300:000\$000, el 14 %) y se prolongó la progresividad hasta más de 700:000 cruzeiros (antes "más de 500:000\$000", el 18 %) al 20 %. Además se implantaron cuotas complementarias extraordinarias, aplicables en los años 1944 y 1945, de 1 % para las sociedades civiles, 2 % para las sociedades comerciales y de 2 % a 10 % para las personas físicas sobre su renta neta total. La tarifa global progresiva vigente es como sigue:

S/fracc.de renta anual, entre Cr. \$:	Impto. %	Adic. %	S/fracc.de renta anual, entre Cr. \$:	Impto. %	Adic. %
0 y 12.000	0	-	150.000 y 200.000	12	-
12.000 " 20.000	0,5	-	200.000 " 300.000	13	2
20.000 " 30.000	1	-	300.000 " 400.000	15	3
30.000 " 60.000	3	-	400.000 " 500.000	17	4
60.000 " 90.000	5	-	500.000 " 600.000	18	6
90.000 " 120.000	7	-	600.000 " 700.000	19	8
120.000 " 150.000	9	-	Exceso de 700.000	20	10

El impuesto a la herencia cobrado "mortis causa" en los estados locales brasileños es solamente progresivo con respecto al parentesco, salvo en San Pablo y Bahía, donde lo es además en cuanto al monto heredado. En San Pablo, según decretos del 7 de julio de 1931 y 2 de octubre de 1934, las cuotas parciales variaron desde el 1 % hasta 20:000\$000 en línea recta, hasta el 35 % sobre más de 1:000:000\$000 a favor de colaterales de más de 6° grado y extraños. En Bahía, según ley N° 26 del 28 de diciembre de 1935, fueron de 5 % hasta 20:000\$000 a favor de cónyuges (herencias menores de 500 milréis, medio impuesto), a 30 % sobre más 500:000\$000 para extraños, con un recargo de 2 % a los herederos domiciliados fuera del estado y de 10 % a los domiciliados en el extranjero.

En los territorios de jurisdicción federal, el impuesto sucesorio es también progresivo, según la escala vigente por ley N° 2224 del 23 de mayo de 1940, a saber:

S/hijuelas de más de contos:	Clase I, %:	S/hijuelas de más de contos:	Clase I, %:	S/hijuelas de más de contos:	Clase I, %:
0 a 100	3,-	250 a 300	4,5	1.500 a 2.000	8,5
100 " 150	3,5	300 " 500	5,-	2.000 " 5.000	10,-
150 " 200	3,75	500 " 1.000	6,-	5.000	12,-
200 " 250	4,-	1.000 " 1.500	7,-	----	

- Clase I: Línea directa (3 a 12 %).
 " II: Cónyuges, 4 % más que clase I (7 a 16 %).
 " III: Colaterales 2º grado, 10 % más que clase I (13 a 22 %).
 " IV: " 3er. " , 12 % " " " (15 a 24 %).
 " V: " 4º " , 19 % " " " (22 a 31 %).
 " VI: " 5º y 6º " , 23 % " " " (26 a 35 %).
 " VII: Extraños, 26 % más que clase I (29 a 38 %).

Rebaja, por estirpe: 2 herederos, 5 %; 3 ó 4, 10 %; 5 ó más, 15 %.

Exentas: Herencias hasta 10 contos (1 conto = 1.000 "cruzeiros").

El impuesto a los lucros extraordinarios de entidades comerciales, creado por el decreto-ley del 24 de enero de 1944, grava el excedente de las ganancias medias de un bienio de 1936 a 1940 más el 50 % y más el 25 % de las inversiones desde 1941 ó -a opción- del 25 % del capital aplicado al negocio (incluido 70 % de los aportes de los socios y 30 % de los préstamos reembolsables en un plazo de un año por lo menos). Exime los lucros inferiores a 100.000 cruzeiros y a los otros cobra 20 %, 30 %, 40 % y 50 % respectivamente hasta 100 %, 200 %, 300 % y más, excedente del lucro básico.

20) Bolivia: La ley del 14 de enero de 1924 sólo introdujo la progresión en el impuesto a las sucesiones con respecto al monto heredado por cada heredero forzoso, con cuotas desde 1 % de 1.000 a 5.000 bolivianos, hasta 5,5 % de 500.001 en adelante, más un recargo del 1 % sobre las herencias mayores de 500.000 Bs., y otro de 0,25 % para los ascendientes.

La ley del 4 de abril de 1940 (adaptando la tarifa de la ley argentina Nº 11.583) fijó los tipos progresivos en seis clases de parentesco, desde 1,5 % sobre 10.000 Bs., en la clase I, hasta el 33 % sobre más de 3.000.000 de bolivianos en la clase VI.

El impuesto a la renta implantado por la ley del 3 de mayo de 1928, por cédulas y complemento global, fué modificado por la ley del 30 de septiembre de 1932, pero el decreto del 20 de julio de 1936 derogó en parte esta última y dispuso un ajuste general de las disposiciones vigentes. Elevóse a 12 % la cuota cedular para rentas de capitales (inversiones), suprimiendo el impuesto a los dividendos y gravando directamente a las empresas. Gravóse con el 10 % a las utilidades de las compañías mineras, con el 8 % a las rentas de inmuebles urbanos, con el 6 % a las ganancias de explotaciones agrícolas, y se fijó en el 15 % el tipo cedular para las rentas de capitales movibles (préstamos, intereses, regalías, etc.).

Para los servicios personales se restableció la escala de 1928 con cuotas parciales de 1 % sobre la renta mensual de 100 a 200 bolivianos (o anual de 1.200 a 2.400 Bs.), a 15 % sobre el excedente de 2.500 Bs., mensuales o de 30.000 anuales. Para los solteros se fijó un recargo de 20 % y para los padres de familia se admitió una deducción anual de 300 Bs., por el primer hijo menor a su cargo, más 200 Bs., por el segundo, 200 Bs., por el tercero, 100 Bs., por el cuarto y 200 Bs., por cada hijo menor siguiente.

El impuesto complementario a la renta neta global recayó so-

bre todas las rentas, con deducción de los gravámenes abonados en cada cédula, siendo su tarifa anual:

Hasta Bs.:	Cuota fija:	% s/exceso de limit. ant.	Hasta Bs.:	Cuota fija:	% s/exceso de limit. ant.
30.000	Libre	-	180.000	8.200	11
40.000	-	1	200.000	10.400	12
50.000	100	2	240.000	12.800	13
60.000	300	3	280.000	18.000	14
70.000	600	4	320.000	23.600	15
80.000	1.000	5	360.000	29.600	16
90.000	1.500	6	400.000	36.000	17
100.000	2.100	7	450.000	42.800	18
120.000	2.800	8	500.000	51.800	19
140.000	4.400	9	500.000)		
160.000	6.200	10	en adel.)	61.300	20

21) Chile: La progresividad en el impuesto sucesorio, con respecto al vínculo de parentesco y a la cuantía de la herencia, se inició con la ley N° 2982 del 5 de febrero de 1915, modificada por la ley N° 3929 de fecha 30 de mayo de 1923 -con cuotas de 2 % a 10 %- y por el decreto-ley N° 416 del 23 de marzo de 1925.

La ley N° 4533 del 17 de octubre de 1928 -que entró en vigor el 1° de febrero de 1929- fijó las cuotas desde 0,5 % sobre los primeros \$ 25.000 de cada hijuela a favor de hijos legítimos o naturales, hasta 27 % sobre el exceso de \$ 6.000.000 a parientes después del 4° grado y extraños. Además creó un gravamen de 1 % a 2 % sobre el acervo hereditario total; ese recargo fué aumentado por el decreto-ley N° 119 del 30 de abril de 1931 con tipos parciales de 1 % a 6 % (excluyendo los primeros \$ 200.000) y por el decreto-ley N° 364 del 3 de agosto de 1932 que los elevó hasta un máximo de 25 % sobre más de \$ 6.000.000 en las sucesiones sin hijos del difunto, pero fué derogado finalmente, el 26 de febrero de 1934, por la ley N° 5427.

En cuanto al impuesto por hijuela, las cuotas parciales mayores alcanzaron al 32 % y al 52 % respectivamente, en los decretos-leyes N° 119 y 364 ya citados. La ley N° 5427 también mencionada reajustó dicho gravamen de acuerdo con la siguiente tarifa:

S/las fracciones de la hijuela, entre \$:	% del impuesto según clase:						
	I	II	III	IV	V	VI	VII
0 y 50.000	1	2	3	9	12	16	20
50.000 " 100.000	2	3	4	10	14	18	22
100.000 " 250.000	3	4	5	12	16	20	24
250.000 " 500.000	4	6	7	14	18	22	26
500.000 " 1.000.000	6	8	9	16	20	24	28
1.000.000 " 2.000.000	8	10	11	19	23	27	31
2.000.000 " 4.000.000	10	12	13	22	26	30	34
4.000.000 " 8.000.000	12	14	15	25	29	33	37
Más de 8.000.000	14	16	17	28	32	37	40

Clases:

- I: Padres e hijos, legítimos o naturales, adoptantes o adoptados, y cónyuges.
 II: Nietos.
 III: Otros descendientes.
 IV: " ascendientes, hermanos, medios hermanos y afines de primer grado.
 V: Colaterales de tercer grado.
 VI: " " 4º " "
 VII: Otros parientes y extraños.

Ab-intestato: 30 % de recargo, en clases V, VI y VII.

2ª., transmisión: Dentro de los 10 años, deducible impuesto anterior.

Exentas: Herencias o donaciones no mayores de \$ 10.000.

Por representación: Según parentesco del representado.

La ley N° 6334 del 28 de abril de 1939 estableció un aumento extraordinario de 50 % sobre el impuesto a las herencias y suprimió el recargo para las sucesiones "ab-intestato".

Al impuesto a la renta, que era cédular según la ley N° 3996 del 2 de enero de 1924, se le agregó un complemento progresivo sobre la renta total, de acuerdo con lo dispuesto en el decreto-ley N° 330 del 18 de marzo de 1925, modificado por el decreto-ley N° 755 del 16 de diciembre del mismo año. Las cuotas cedulares fueron establecidas en la siguiente forma: 1ª., categoría (bienes raíces) 5 %; 2ª., (capitales mobiliarios) 6 %; 3ª., (industria y comercio) 5 %; 4ª., (minería) 6 %; 5ª., (sueldos) 2 %; 6ª., (profesiones) 2 %; eximiéndose \$ 4.800 en las categorías 5ª., y 6ª.. El impuesto global gravaba a las personas naturales, sobre su renta excedente de \$ 10.000, desde el 1 % de la porción entre \$ 10.000 y 30.000, hasta el 10 % del exceso de \$ 500.000. La ley N° 4174 del 5 de septiembre de 1927 creó la contribución territorial y suprimió la primera categoría del impuesto a las rentas cedulares.

La ley N° 5105 del 18 de abril de 1932 y el decreto-ley N° 592 del 9 de septiembre de 1932 introdujeron diversas modificaciones. Admitióse una exención de \$ 2.400 para personas naturales, en las categorías 3ª., y 4ª.; se aumentó al 12 % el gravamen cédular en la segunda categoría y se establecieron deducciones en las otras categorías; se elevó en un 50 % el impuesto global hasta \$ 100.000 de renta y al doble sobre los excedentes de esa suma, además de un recargo de 25 % para los solteros mayores de 25 años y para los viudos sin hijos a su cargo.

Las reformas posteriores, dispuestas en las leyes N° 5154 del 10 de abril de 1933, N° 5169 del 30 de mayo de 1933 y N° 6334 -de fomento de la producción nacional- de fecha 28 de abril de 1939 fueron refundidas en el texto definitivo de la ley de impuesto a la renta, que ha sido publicada bajo el N° 6457 (Decr. del 18/10/1939).

Los impuestos cedulares quedaron fijados como sigue:
 Categoría 2ª.: 12 % -premios de lotería 10 %- (ley N° 5169) más el 2 % por cinco años (ley N° 6334);

- Categoría 3^a.: 6 % hasta \$ 10.000, 8 % de los siguientes \$ 40.000 y 10 % sobre el exceso de 50.000, exceptuando a las empresas cuya renta neta anual no excediera de los \$ 2.400 y gravando sólo con la mitad del impuesto de esta categoría a las sociedades que distribuyeran dividendos (decreto-ley N° 592), más 1 % y, para los establecimientos con más de 200 empleados, otro 10 %, por cinco años (ley N° 6334);
- " 4^a.: 7 %, 9 % y 12 % entre iguales límites que en la 3^a., con la misma exención e idéntica reducción para las sociedades por acciones (ley N° 5169) más 2 % por cinco años (ley N° 6334);
- " 5^a.: 2 % (ley N° 5169) más 1 % por 5 años (ley N° 6334);
- " 6^a.: 3 %, 5 % y 7 % entre iguales límites que en la 3^a., (decreto-ley N° 592) más 1 % por cinco años (ley N° 6334).

A las personas naturales se les permitió una deducción de \$ 2.400 en las rentas cedulares de 3^a., y de 4^a., categorías, y de \$ 7.200 en las de 5^a., o -en su defecto- en las de 6^a., categoría.

El gravamen complementario global afectó al conjunto de las rentas, inclusive las de 1^a., categoría, sin deducir los montos mínimos citados, pero descontando los impuestos cedulares y territoriales del año anterior y desgravando: \$ 5.000 a los casados o jefes de familia, más \$ 5.000 por cada ascendiente, descendiente o hermano -mayor de 60 años, inválido, incapaz o menor de 21 años- a cargo del contribuyente (ley N° 6334). Para las entidades jurídicas que no distribuyeran sus utilidades se fijó el impuesto complementario global en el 6 % y para las personas físicas según la siguiente escala, continuando en vigor el recargo (decreto-ley N° 592) de 25 % a los solteros y a los viudos sin hijos a su cargo:

S/renta neta anual comprendida entre \$:	Cuota fija	% s/el exceso del límite inf.	Recargo por 5 años (ley 6334)
20.000 y 50.000	0	2	} 10 %
50.000 " 100.000	600	4	
100.000 " 150.000	2.600	6	
150.000 " 200.000	5.600	8	
200.000 " 250.000	9.600	10	
250.000 " 300.000	14.600	12,5	} 20 %
300.000 " 500.000	20.850	15	
500.000 " 1.000.000	50.850	18	
1.000.000 " 2.000.000	140.850	21	
2.000.000 " más	350.850	25	

Además quedaron gravadas con un adicional de 6 % sobre las rentas chilenas (decreto-ley N° 592) más el 3 % transitorio (ley N° 6334) las empresas o sociedades extranjeras, deduciendo los importes retenidos en 2^a. categoría, a sus socios. El mismo adicional se aplicó a los chilenos residentes en el exterior y a los domiciliados en Chile (nacionales o extranjeros) que se ausentaran del país durante más de un año.

La ley N° 7145 del 31 de diciembre de 1941 volvió a la proporcionalidad en las cuotas cedulares: 10 % en 3^a., categoría, 12 % en

4^a., y 6 % en 5^a., categoría; 20 % sobre dividendos de acciones al portador; 8 % y 10 % respectivamente en 3^a., y 4^a., categorías a las sociedades por acciones que distribuyeran dividendos.

También se sustituyó la desgravación de \$ 2.400 en las categorías 3^a., y 4^a., por una deducción -excepto en las sociedades anónimas- en concepto de sueldos patronales (gravables en la 6^a., categoría), entre un sueldo mínimo vital y un máximo de \$ 60.000 anuales por persona o \$ 120.000 en total. El adicional para empresas extranjeras y ausentes fue elevado al 9 % y se mantuvieron las demás disposiciones anteriores -arriba mencionadas- de las leyes Nros. 5169, 6334 y 6457.

Por la ley N° 7144 del 31 de diciembre de 1941 ha sido establecido un impuesto a los beneficios excesivos, aplicable desde el 1° de enero de 1942, sobre las ganancias superiores al 15 % anual del capital propio de cada empresa o negocio, excluyendo los primeros \$ 80.000 anuales de la utilidad considerada excesiva. Los excedentes han sido gravados con cuotas progresivas de: 10 %, 20 % y 30 % respectivamente sobre los excesos de 15 % a 20 %, de 20 % a 25 %, y de 25 % del expresado capital.

22) Colombia: El impuesto sobre la renta fué establecido en forma global y progresiva por ley N° 81 del 8 de junio de 1931. Con tal impuesto quedaron gravadas las rentas líquidas anuales de las personas físicas y de las sociedades anónimas o en comandita, no computándose para las primeras la renta ya gravada a las sociedades que integrasen. Se excluyeron del gravamen las corporaciones o entidades que tuvieran exclusivamente fines religiosos, benéficos, científicos, sociales, educativos o gremiales, sin distribuir rentas entre sus asociados o miembros, y los intereses de depósitos en cajas de ahorros, por la parte del capital que no excediera de \$ 3.000.

Se había acordado una exención general de \$ 1.200 (para los cónyuges que viviesen unidos \$ 1.500 en conjunto) y una desgravación de \$ 360 por cada persona distinta del cónyuge, que dependiera o recibiese su principal apoyo del contribuyente, siempre que dicha persona fuera menor de 21 años o incapaz de sostenerse por sí misma; pero, el decreto N° 92 del 20 de enero de 1932 redujo aquellos importes a \$ 600 para las personas solteras o casadas separadas legalmente, sin exención alguna para las sociedades anónimas y en comandita, \$ 900 para ambos cónyuges en conjunto, si no hubiera separación legal de bienes, y \$ 200 para otras personas a cargo del contribuyente, menores de 21 años o incapacitadas. La tarifa única iba desde 1 % de la renta líquida que superase las exenciones y no pasara de \$ 3.000, hasta 8 % de la que excediera de \$ 250.000.

Por la ley N° 78 del 23 de diciembre de 1935 se declararon excluidos del impuesto a los que solamente tuvieran un salario o sueldo menor de \$ 1.200 anuales y, para las demás personas naturales, con renta líquida no mayor de \$ 6.000 anuales, se fijó el monto no imponible en \$ 600 (para los cónyuges no separados \$ 1.200 en conjunto), más \$ 300 por cada menor o incapaz a su cargo. La tarifa general, en vigor aún, fué establecida en la siguiente forma:

Sobre la renta líquida anual imponible en cuanto pasara de \$: y no excediera de \$:		Impuesto %
0	2.000	1,-
0,5 % más, cada \$ 1.000 siguientes, hasta \$ 7.000	7.000	3,75
0,25 % más, cada \$ 1.000 siguientes, hasta \$ 10.000	10.000	4,5
0,25 % más, cada \$ 1.000 siguientes, hasta \$ 22.000	22.000	7,25
0,25 % más, cada \$ 2.000 siguientes, hasta \$ 30.000	30.000	8,25
	35.000	8,5
0,5 % más, cada \$ 10.000 siguientes, hasta \$ 100.000	100.000	12,-
	150.000	12,5
	200.000	13,-
1 % más, cada \$ 100.000 siguientes, hasta \$ 600.000	600.000	17,-

Para atender el servicio de los bonos de la defensa económica nacional, la ley N° 45 del 18 de diciembre de 1942 creó un recargo de 35 % sobre este impuesto, excepto sobre los primeros \$ 100.

En cuanto al impuesto sucesorio -si bien todas las leyes anteriores gravaban con más intensidad a los parientes colaterales o a los extraños- sólo adquirió verdadero carácter progresivo en virtud del decreto-ley N° 667 del año 1932 y de la ley N° 63 del 30 de marzo de 1936, que creó dos gravámenes graduados y por capas:

1º) Un impuesto al acervo total -excluidos los gananciales- que ascendía a: 1 % de la fracción entre \$ 3.000 y 50.000; 2 % de la fracción entre \$ 50.000 y 100.000; 3 % entre 100.000 y 200.000; 4 % entre 200.000 y 500.000; 5 % entre 500.000 y 1.000.000; 6 % de la fracción entre \$ 1.000.000 y 2.000.000, y 7 % del excedente de 2 millones. Se rebajaba el 5 % del gravamen, por cada hijo legítimo supérstite a partir del sexto, hasta un máximo de 25 %.

2º) Un impuesto a las porciones hereditarias, legados y donaciones -previa deducción de la parte proporcional del gravamen global correspondiente- que se calculó con la siguiente escala, en vigor desde 1936 (antes de 1 % a 24 % en 4 clases de parentesco):

S/la fracción entre \$:	% de impto, s/clase:					Clases:
	I	II	III	IV	V	
0 y 3.000	1	3	6	10	12	I: Cónyuge, descen. legítimos, hijos naturales y descend. legít. de éstos.
3.000 " 10.000	2	4	7	12	14	
10.000 " 20.000	3	5	8	14	16	II: Ascend. legít., padres naturales, hermanos legítimos y naturales.
20.000 " 40.000	4	6	10	16	18	
40.000 " 60.000	5	7	12	18	20	III: Colateral. consang. grado 3º, yernos y nueraas.
60.000 " 80.000	6	8	14	20	22	
80.000 " 100.000	7	10	16	22	24	IV: Otros parientes consanguíneos y afines, adoptivos y extraños.
100.000 y más	8	12	18	24	26	

V: Encargos secretos, entidades jurídicas, corporaciones, fundaciones y donaciones no incluidas en los grupos anteriores.

Se excluyeron del segundo gravamen las herencias no mayores de: \$ 500 en la clase I; \$ 300 en la II; \$ 200 en la III; \$ 150 en la clase IV, y los seguros menores de 3.000 para cada asignatario. Los legados de usufructo, uso, habitación y pensiones vitalicias debían valorarse por la edad del beneficiario, según una escala que variaba desde el 70 % del valor del bien, para menores de 20 años, hasta el 10 % para los mayores de 70 años de edad; las pensiones periódicas debían capitalizarse a razón del 12 % anual. Cuando se concurría por derecho de representación, la escala aplicable era la que correspondiera al grado de parentesco del representante.

El impuesto a las asignaciones y donaciones ha sido recargado transitoriamente con un 20 % sobre el valor de cada liquidación, según lo dispuesto en la ley N° 45 antes mencionada.

La expresada ley N° 78 del 23 de diciembre de 1935 ha creado además un impuesto complementario sobre el patrimonio líquido de las personas naturales o jurídicas, eximiendo los primeros \$ 10.000 y acordando una rebaja del 50 % del gravamen para los fundos agrícolas o de pastoreo, en tanto que se estableció un recargo del 50 % del impuesto a las extensiones continuas mayores de dos hectáreas y menores de 3.000 sin cultivo y del 100 % para las extensiones mayores de 3.000 hectáreas igualmente sin cultivar.

La tarifa general aprobada fué la siguiente:

S/la fracción del patrimonio líquido	o/o	S/la fracción del patrimonio líquido	o/o
Entre \$ 10.000 y 20.000	1,-	Entre \$ 150.000 y 200.000	4,-
" " 20.000 " 30.000	1,5	" " 200.000 " 250.000	5,-
" " 30.000 " 50.000	2,-	" " 250.000 " 300.000	6,-
" " 50.000 " 100.000	2,5	" " 300.000 " 400.000	7,-
" " 100.000 " 150.000	3,-	" " 400.000 " más ...	8,-

Por la misma ley N° 45 de 1942 se agregó un recargo transitorio para cubrir el servicio de los bonos de la defensa económica nacional del 35 % sobre la liquidación correspondiente a esta contribución, excluyendo los primeros \$ 100 de impuesto.

Asimismo, la ley antes citada N° 78 del año 1935 ha implantado un impuesto sobre el exceso de utilidades relacionadas con el patrimonio gravable, eximiendo a las superutilidades producidas por capitales no mayores de \$ 25.000. La tarifa es aplicable sobre la parte que exceda del 12 % del capital, según las siguientes cuotas parciales sobre los sucesivos excesos: de 12 % a 15 % del patrimonio (3 % del capital), el 10 %; de 15 % a 18 % (3 % del capital), el 12 %; de 18 % a 25 % (7 % del capital), el 15 %; de 25 % a 35 % (10 % del capital), el 20 %; de 35 % a 50 % (15 % del capital), el 25 %, y de 50 % del patrimonio en adelante, el 30 %.

El decreto extraordinario N° 1361 de 1942 introdujo un recargo del 20 % sobre el impuesto adicional al exceso de utilidades. A su vez la ya mencionada ley N° 45 del mismo año agregó otro recargo del 35 % sobre las liquidaciones correspondientes, previa deducción de la suma de \$ 100; para computar dicho impuesto son deducibles los gravámenes a la renta y al patrimonio también recargados.

23) Paraguay: Por la ley N° 1239 del 8 de septiembre de 1931 se creó el impuesto progresivo a las rentas de sociedades mercantiles, divididas en tres categorías, y aplicable únicamente sobre las utilidades distribuidas a los accionistas o socios: I, con renta imponible no mayor del 6 % del capital integrado -no pudiendo computarse menos del 4 %-, el 3 %; II, con renta imponible no mayor del 12 %, el 4 %, y III, con renta imponible que excediera del 12 % del capital integrado, el 5%. La ley N° 1289 del 19 de diciembre de 1932 extendió el gravamen a los comerciantes e industriales matriculados. A su vez el decreto-ley N° 2550 del 3 de julio de 1936 lo extendió a los no inscriptos, con capital no menor de \$ 100.000 c/l., y a las reservas distribuidas.

El decreto-ley N° 2725, de fecha 9 de julio de 1936, aumentó a 5 %, 6 % y 7 % respectivamente, las cuotas anteriores y el decreto N° 9959 del 17 de marzo de 1937 declaró gravadas las reservas o ganancias acumuladas con posterioridad a la implantación del impuesto (ley N° 1239) sin haber tributado el gravamen, si se distribuyeran o destinasen a aumentar el capital.

El 2 de septiembre de 1940, por decreto-ley N° 2930, fueron derogadas todas las disposiciones precedentes y se unificó el impuesto a las rentas de comerciantes, industriales y bancos, divididos en dos categorías, gravadas con el 6 % y el 7 % respectivamente, según que su renta imponible anual no excediera del 6 % del capital integrado o comprobado, o fuera mayor de esa proporción. Por renta imponible se entendían los beneficios distribuidos y los fondos repartidos, aplicados o transferidos a otras cuentas, excepto los "fondos de reserva".

Dicho impuesto ha sido sustituido -a partir del 1° de mayo de 1943- por el que grava a las rentas comerciales, industriales, mineras y pecuarias, según el decreto-ley N° 18.190 del 27 de abril de 1943 (sujeto a la oportuna ratificación de la Legislatura), que establece un tipo fijo de 8 % para las sociedades por acciones y para las sucursales, agencias y representaciones de casas extranjeras, y una tarifa progresiva sobre los excedentes netos de \$ 50.000 (denominados "renta exenta") correspondientes a personas físicas, con exclusión de los dividendos ya gravados, a saber:

<u>S/renta gravada anual</u>	<u>Cuota</u>	<u>Más: % s/el exceso</u>	<u>Más: % s/el exceso</u>
<u>comprendida entre c\$1:</u>	<u> fija, c\$1:</u>	<u> del límite inferior:</u>	
1 y 200.000	-	6,-	
200.000 " 400.000	12.000	8,-	
400.000 " 600.000	28.000	8,5	
600.000 " 800.000	45.000	9,5	
800.000 " 1.000.000	64.000	10,5	
1.000.000 " 1.500.000	85.000	10,-	
1.500.000 " 2.000.000	135.000	10,5	(sic: debe decir 11)
2.000.000 " 3.000.000	190.000	11,-	
3.000.000 " más	300.000	10,-	

Asimismo se aplicó el 6 % a los fondos de reserva creados después del año 1931 y se declaró deducible el impuesto que las sociedades distribuidoras abonasen por cuenta de sus beneficiarios.

La ley N° 1531 del 20 de noviembre de 1935 ha establecido la siguiente tarifa progresiva para el impuesto a la herencia:

Desde c\$1 1 a c\$1:	% de imp ^{to} .s/clase:				Clases:
	I	II	III	IV	
50.000	2	5	12	20	I: Ascend., desc., y cónyug.
100.000	3	6	14	22	II: Colaterales, 2º grado.
300.000	4	8	16	25	III: Otros parientes.
500.000	6	10	20	28	IV: Extraños.
1.000.000	8	12	22	30	SS.AA. (mayor parte de bienes fami., transf.): 5 %.
2.000.000	10	15	25	35	Entidades religiosas: Doble de clase IV.
5.000.000	12	20	30	40	Ausentes (domiciliados fuera del país hasta 6 meses antes): Recargo 25 %.
10.000.000	15	25	35	45	
Más de 10.000.000	20	30	40	50	

Exentas: Herencias no mayores de c\$1 20.000, en la clase I.

2ª. transmisión dentro de los 5 años: 10 % de descuento por cada año o fracción faltante.

Según lo establecido por el decreto del 7 de octubre de 1943 los impuestos deben pagarse en "guaraníes", nueva unidad monetaria equivalente a 100 pesos paraguayos de curso legal.

24) Venezuela: La ley promulgada el 13 de octubre de 1936, que derogó a la ley del 3 de julio de 1932, fué una de las más completas sobre el impuesto sucesorio, el que -no obstante el régimen federal- es un recurso exclusivo del gobierno central. Estableció un régimen progresivo y personal, pues gravó a las hijuelas según su monto y el grado de parentesco de los herederos, admitiendo diversas reducciones: a) Si la porción heredada o la fortuna del asignatario no excedían de 50.000 bolívares, se rebajaba el gravamen en: 20 % para el cónyuge; 30 % para los incapaces permanentes; 25 % para los incapaces parciales permanentes; el 20 % para los menores de 7 años; 15 % para los menores de 14; 10 % para los menores de 21 años, y 20 % para los mayores de 60; b) Por cada hijo legítimo del beneficiario (menor de 21 años), por cada hija legítima soltera, por el cónyuge, por cada hijo adoptivo o por cada pariente hasta el tercer grado de consanguinidad, a cargo del heredero, 5 % de rebaja. Si concurrían varias reducciones se aplicaba la más favorable, más la mitad de la superior siguiente.

Para las nuevas transmisiones en línea recta, dentro de los cinco años, se acordó un descuento de 10 % por cada año completo faltante. En los usufructos y rentas vitalicias -calculados en el 6 % anual del capital- se dispuso una graduación de 1/10 para los beneficiarios mayores de 70 años, a 7/10 para los menores de 20. Las tarifas variaban desde 0,25 % sobre los primeros 10.000 Bs., en línea directa o entre cónyuges, hasta el 30 % sobre las herencias mayores de 1.000.000 de bolívares entre parientes de más de 4º grado, afines y extraños.

Por la ley del 17 de julio de 1939 se ha simplificado el sistema y se ha implantado una tarifa distinta, por fracciones del monto heredado, según se detalla a continuación.

S/la fracción desde Bs.:		% de imp ^{to} .s/clase:				Clases:
		I	II	III	IV	
1 a	15.000	$\frac{1}{2}$	$1\frac{1}{2}$	4	$7\frac{1}{2}$	I: Asc., desc., y cóny.
15.001 "	50.000	$1\frac{1}{2}$	$4\frac{1}{2}$	$8\frac{1}{2}$	10	II: Hermanos, sobrinos e hijos adoptiv.
50.001 "	100.000	3	$6\frac{1}{2}$	11	13	III: Otros colater. de 3 ^a y 4 ^a grados.
100.001 "	250.000	$4\frac{1}{2}$	$8\frac{1}{2}$	13	16	IV: Otros parientes, afines y extraños.
250.001 "	500.000	$5\frac{1}{2}$	$10\frac{1}{2}$	16	$18\frac{1}{2}$	Soc. anónimas: según pa rentesco con presun- tos herederos.
500.001 "	1.000.000	8	$13\frac{1}{2}$	$18\frac{1}{2}$	21	
1.000.001 "	4.000.000	$10\frac{1}{2}$	$15\frac{1}{2}$	$20\frac{1}{2}$	25	
4.000.001 en adelante		13	20	25	30	

Rebajas: a) Si la fortuna del beneficiario más lo heredado no excedieran de 60.000 Bs.: cónyuge, 20 %; incapaz, 30 %; incapaz parcial, 25 %; menores de 14 años 20 %, de 21 años 10 %; mayores de 60 años, 25 %; por cada hijo o pariente a su cargo, 5 %; b) Segunda transmisión en línea recta, dentro de los 5 años, 10 % por cada año faltante.

En cuanto al impuesto sobre la renta, la ley del 10 de julio de 1942 -que entró en vigor el 1^o de enero de 1943- clasificó las rentas en diversas categorías y las gravó con tipos proporcionales, admitiendo algunas deducciones; fijó además una tarifa progresiva complementaria sobre la renta total de personas naturales o jurídicas. Las cuotas cedulares establecidas fueron:

- 2,5 % sobre las rentas de capitales inmobiliarios, excluyendo la primera fracción de 3.600 bolívares en las rentas anuales no mayores de 6.000 Bs.;
- 3 % sobre los réditos de capitales mobiliarios, excluidos los gravados como rentas comerciales, y eximiéndose a los intereses en cajas de ahorro sobre la primera fracción de 5.000 Bs., del capital depositado;
- 2,5 % sobre los beneficios industriales, comerciales y mineros, excluyendo la primera fracción de 6.000 Bs., en las rentas anuales no mayores de 12.000 bolívares;
- 2 % sobre los beneficios agropecuarios, excluyendo la primera fracción de 8.000 Bs., en las rentas anuales no mayores de 12.000;
- 2 % sobre los beneficios de profesiones liberales, literarias, artísticas y deportivas, excluyendo la primera fracción de 6.000 bolívares en las rentas anuales no mayores de 12.000 Bs.; 4 % sobre esos beneficios -sin exención- cuando fueran accidentales a favor de no residentes en Venezuela;
- 1,5 % sobre los sueldos, salarios, pensiones y otras remuneraciones del trabajo no incluidas en otras categorías, excluyendo la primera fracción de 500 bolívares mensuales en las rentas no mayores de 1.000 Bs.;
- 3 % sobre el mayor valor en la venta no habitual de inmuebles (valorización proporcional desde que la ley esté en vigor), los premios de lotería y las demás ganancias fortuitas, excepto donaciones, herencias y legados.

El impuesto complementario progresivo gravó al enriquecimiento o renta neta anual de las sociedades por acciones o comunidades -excepto la parte correspondiente a los socios solidarios en las en comandita- y a las personas físicas -con exclusión de los dividendos percibidos de aquéllas. Además, para las personas naturales,

se admitieron las siguientes deducciones: a) 1.500 bolívares por cada hijo menor o incapacitado, por cada hija soltera y por cada ascendiente a su cargo; b) 600 Bs., por cualquiera otra persona a cuya subsistencia debió proveerse; c) 2.000 Bs., para los cónyuges que deban declarar en conjunto sus rentas, salvo cuando existiera separación de cuerpos. La escala pertinente fué establecida en la forma transcrita a continuación:

<u>S/la fracción entre Bs.:</u>	<u>%</u>	<u>S/la fracción entre Bs.:</u>	<u>%</u>
0,01 y 8.000	0,-	140.000,01 y 200.000	5,-
8.000,01 " 10.000	2,-	200.000,01 " 280.000	5,5
10.000,01 " 14.000	2,25	280.000,01 " 380.000	6,-
14.000,01 " 20.000	2,5	380.000,01 " 500.000	6,5
20.000,01 " 28.000	2,75	500.000,01 " 640.000	7,-
28.000,01 " 38.000	3,-	640.000,01 " 800.000	7,5
38.000,01 " 50.000	3,25	800.000,01 " 1.000.000	8,-
50.000,01 " 64.000	3,5	1.000.000,01 " 1.400.000	8,5
64.000,01 " 80.000	3,75	1.400.000,01 " 2.000.000	9,-
80.000,01 " 100.000	4,-	2.000.000,01 en adelante	9,5
100.000,01 " 140.000	4,5		

III - Consideraciones que Surgen de los Hechos y su Correlación con la Teoría.

La precedente enunciación de casos en que, a través de la historia, ha tenido aplicación la progresividad en los impuestos -unas veces en su forma y otras en su efectiva comparación con la mayor renta o monto imponible, o con respecto a la menor proximidad en el parentesco de los herederos del causante de una sucesión, o bien en relación con aumentos de capital no ganados por el propietario o con beneficios de la tierra o sucesorios obtenidos por sus dueños o asignatarios ausentes- tiene cierto valor para descubrir una tendencia en la legislación fiscal, pero no debe olvidarse que, aun en los países en que predomina o prevalece el principio progresivo han existido y existen numerosos gravámenes que son en su forma o en su fondo proporcionales y hasta regresivos.

La implantación de impuestos progresivos puede atribuirse a las causas más variadas, sin olvidar tampoco que en los primeros tiempos de su aplicación eran en realidad regresivos, como ocurría con la mayor parte de las capitaciones graduadas de la Edad Media y que, en otras ocasiones, la progresividad surge del conjunto, mientras que dentro de las diversas categorías en que se clasificaba a los contribuyentes se producía una regresión o resultaba que la progresión era parcial y predominaba la base proporcional.

En contados casos se ha usado a los impuestos progresivos como arma política de venganza y expoliación, como ocurrió en Florencia dominada por los Médicis, y si lógicamente las clases gobernantes han tratado siempre de descargar sobre las otras clases el peso de los gastos del Estado, cuyo ejemplo clásico está en la Edad Media, la extensión cada vez mayor de las funciones que cumple ese Estado obligaron a buscar recursos en toda actividad que representara una fuente de ingresos, generalizándose la imposición y llegándose

a exigir mayor aporte a los que tuvieran más disponibilidades o se encontraran con fortunas conseguidas con poco o ningún esfuerzo, como es el caso de las herencias recibidas por parientes lejanos.

Es evidente que la progresividad impositiva ha ido ocupando cada vez un lugar más importante en la política fiscal de los Estados más adelantados y, aun cuando ello se atribuye en gran parte a la preponderancia de las ideas democráticas, se observa que igual sistema ha tenido aplicación en las monarquías, en las repúblicas, en los gobiernos aristocráticos o de círculo y en los gobiernos populares. Es sugestivo que precisamente una monarquía eminentemente conservadora y tradicionalista como la inglesa haya sido la que mayor impulso diera a la progresividad en el impuesto a la renta, en tanto que una república como Francia, netamente democrática y sostenedora de los derechos individuales del hombre, haya sido una de las que más se resistió a establecer ese impuesto con carácter progresivo.

En general, puede afirmarse que la aplicación de los impuestos progresivos se ha hecho con moderación, salvo cuando circunstancias excepcionales provocaron enormes gastos públicos, y sólo en casos aislados se alcanzó a extremos intolerables que originaron reacciones y protestas hasta conseguir su anulación. La temida confiscación ha sido con frecuencia teórica y la debilitación del derecho de propiedad o la emigración de capitales han sido motivadas principalmente por causas ajenas a la imposición progresiva.

IV - Conclusión

En la práctica se observa que la progresividad impositiva se va intensificando y extendiendo en todos los países civilizados sin encontrar grandes resistencias, ni justificar los recelos que en un principio provocó.

También se puede afirmar que las causas de su implantación y acentuación, en el sentido de prevalecer sobre otros sistemas de impuestos, obedecen principalmente a las necesidades fiscales en continuo aumento en los Estados modernos, sin responder estrictamente a ningún fundamento teórico, en cuanto a la distribución de las cargas públicas.

Cuando los hechos no se ajustan a las teorías preconcebidas o éstas son ineficaces para explicarlos hay que buscar nuevas teorías que justifiquen o hagan encontrar las causas y la lógica de los hechos. Otra interpretación abstracta podría ser absurda o no pasar de una simple aspiración hacia un ideal que puede ser o no logrado en un futuro más o menos cercano.

Cuarta Parte

LA PROGRESIVIDAD DE LOS IMPUESTOS EN LA ACTUALIDAD

Es indudable que las teorías y la práctica han evolucionado, admitiendo ahora lo que antes se toleraba a veces como un recurso excepcional y transitorio. Las recriminaciones a la progresividad impositiva van perdiendo energía y son sofocadas por la ineludible realidad.

No obstante su difusión actual, los impuestos progresivos son diferentes en su aplicación y de ellos pueden extraerse principios teóricos distintos y arribar a resultados o alcances diversos en cada nación.

I - Tendencias Observadas en los Estados Contemporáneos.

Las crecientes necesidades financieras debidas por una parte al concepto más amplio de la "solidaridad social" y por otra a las perturbaciones económicas y políticas que intensificaron los recelos y los odios entre las naciones -criterio inhumanitario contrapuesto al anterior- han obligado a todos los gobiernos contemporáneos a aumentar las contribuciones exigidas a la colectividad y a buscar nuevas fuentes de recursos que ampliaran la elasticidad de la recaudación fiscal.

Sin abandonar los tradicionales impuestos al consumo (impuestos internos y aduaneros) que no admiten recargos que excedan de ciertos límites -pasados los cuales la recolección disminuye por restricciones del consumo y reducción de las importaciones- se ha debido apelar a una aplicación más general de los impuestos directos y personales, a la fortuna y a la renta, con resultados halagüeños para el fisco e insospechados para muchos hacendistas.

Los impuestos indirectos son tolerados y admitidos con menos resistencia, porque el verdadero contribuyente no está en condiciones de apreciar la carga que soporta: son, como se ha dicho, impuestos "invisibles" que abonan los responsables esperanzados en resarcirse de ellos haciéndolos repercutir hacia los consumidores.

En cuanto a los impuestos personales y reales, a pesar de la oposición que se les hizo en los primeros momentos, encuentran fácil apoyo en razones de justicia, equidad, etc., y si -como es lógico suponer- muchos contribuyentes tratan individualmente de eludirlos, la colectividad los ve con agrado esperando que sustituyan o atenúen los efectos de otros gravámenes menos justos y más pesados. La aplicación del principio progresivo en esos impuestos directos se convirtió en lógica y factible, permitiendo que con ellos se cubran en circunstancias graves y apremiantes (gastos extraordinarios por desastres climáticos, crisis, guerras, etc.) todas o la mayor parte de las necesidades fiscales, sin tener que recurrir a empréstitos o a emisiones de papel-moneda.

La tendencia hacia la imposición progresiva se ha venido acentuando desde que se introdujo en los impuestos sucesorios, en el doble sentido del monto de la herencia y del grado de parentesco del heredero. Pero esos impuestos no son un recurso fiscal seguro, importante, ni elástico, pues se perciben una sola vez y a intervalos más o menos largos, según dure la vida del nuevo poseedor de los bienes.

Con respecto a los impuestos progresivos al capital o a la renta, cuya aplicación se ha extendido e intensificado en las naciones más adelantadas, han sido generalmente moderados y degresivos sin llegar a los extremos tan temidos de la confiscación (poderoso argumento en contra), de ahuyentamiento de los capitales, de depresión de la actividad o iniciativa privadas, de restricción de la industria o del comercio, etc., salvo en circunstancias excepcionales como las de estos momentos.

Contra todas las argumentaciones o teorías que se le quieran oponer, la progresividad de los impuestos se afianza y ocupa un lugar cada vez más importante en los hechos. Pero, en la práctica, los llamados impuestos progresivos han adoptado las formas más varias y curiosas -rara vez científicas o matemáticas-, por lo que su estudio es interesante para encontrar una fórmula racional y lógica que elimine sus imperfecciones, irregularidades y contrasentidos.

II - Variantes en su Aplicación por su Forma, Objeto y Extensión.

Diversos impuestos han sido aplicados progresivamente en cuanto a su forma, si bien en el fondo eran en realidad regresivos. En tal situación se encuentran la mayor parte de las capitaciones graduadas de la Edad Media, por cuanto la diferenciación de las cuotas se basaba en la calidad y categoría de las personas, más que en sus fortunas o rentas efectivas. Su valor como antecedente es sólo ponderable para usarlo como argumento contrario a los opositores a toda forma de progresión.

La progresividad teórica aplicada en los impuestos -en sistemas generalmente defectuosos- se descubre observándolos en su tendencia de conjunto, aun cuando aisladamente -para algunas categorías de contribuyentes o de materia gravada- resulten proporcionales o sean regresivos. Esas contradicciones surgen en los hechos: por la ausencia de estudios previos, por razones de simplicidad en los cálculos y para reducir la progresión a límites moderados, sin detenerse a corregir fallas o irregularidades parciales.

No debe olvidarse que la perfección en este aspecto no pasa de ser un ideal. Si se pretendiera que la equidad está en que en circunstancias análogas el gravamen debiera ser igual, en los impuestos personales sería necesario investigar la situación individual de cada contribuyente, medido no solamente por su capital o su renta, sino también por sus condiciones físicas, de familia, etc.

Con relación a la materia objeto de la imposición, sin tener en cuenta su origen (capital o renta, ganada o no, permanente o transitoria) ni la repercusión e incidencia, se observa que el im-

puesto progresivo adopta en la práctica gran variedad de formas, siendo en la mayoría de los casos una combinación o superposición de tarifas proporcionales, progresivas y regresivas, sin más base que la fantasía o la inspiración de sus autores.

Los procedimientos empleados para lograr una imposición progresiva -en su línea de conjunto- pueden resumirse en los indicados a continuación, aun cuando en algunas oportunidades se recurre a diversas combinaciones de los mismos y a exenciones, desgravaciones, rebajas, descuentos, recargos y adicionales de toda índole (montos mínimos, cargas de familia, enfermedades, edad, rentas "ganadas" y otras diferenciaciones, frecuencia de los pagos, doble imposición, estado civil y descendencia, absentismo, prevención contra evasiones, etc.) de las que resultan infinidad de variantes.

- a) Gravando únicamente una parte del capital o la renta a un tipo único y proporcional de impuesto. Es el antiguo plan de Atenas y el sistema aplicado en algunos cantones suizos (Friburgo, sobre la renta en 1848 y Zurich, sobre el capital y sobre la renta en 1870), en el impuesto mobiliario italiano en 1894, en el impuesto cedular austríaco a las rentas de ciertas compañías y asociaciones en 1896, en el impuesto cedular a las rentas industriales, comerciales y agrícolas y en el complementario sobre la renta total franceses en 1920, en el impuesto japonés a las utilidades no distribuidas en sociedades de familia en 1934, en el impuesto cedular francés a los beneficios agrícolas y de tierras sin edificar en 1937, etc.

Al mismo fin se llega desgravando una parte de las rentas, como se hizo con el "income tax" inglés en 1898.

- b) Admitiendo un minimum no imponible uniforme, a deducir de la materia gravada cualquiera sea su monto y calculando una cuota rigurosamente proporcional sobre el excedente. Ha sido el método menos resistido, encontrando defensores hasta entre los más fervientes partidarios de la proporcionalidad, por motivos sentimentales, humanitarios o de justicia. Ello no obstante, en la práctica se encuentran pocos ejemplos de su adopción (algunas veces sólo parcial en los impuestos cedulares), tales como en el impuesto territorial de Victoria (Australia) en 1877, en el impuesto sobre sueldos y derechos de Carolina del Norte (EE.UU.) en el año 1893, en el "super tax" inglés en 1910, en el "income tax" normal estadounidense a las rentas en 1913 y en 1916, en el impuesto francés a los beneficios extraordinarios de guerra en el año 1916, en el impuesto cedular chileno sobre sueldos y rentas profesionales en 1925 y sobre sueldos únicamente en 1939, en el impuesto cedular peruano a los sueldos en 1936 y a las rentas de inmuebles, profesiones y sueldos en 1940, en el impuesto cedular venezolano sobre los intereses de cajas de ahorro en 1943, etc.
- c) Con suplementos a los impuestos territoriales, al capital, a la renta, etc., existentes, haciendo mayores esos adicionales cuanto más elevado fuera el monto de las contribuciones básicas pagadas, tal como lo hicieron algunas comunas francesas durante la Revolución y varios cantones suizos (Argovia, con adicionales sobre los impuestos al capital y a la renta en 1885, etc.).

Análogo resultado se obtiene reduciendo o aumentando en sentido progresivo las cuotas de diversos gravámenes vigentes, como lo intentó G. Pitt mediante el "triple assessment" inglés de 1798; o bien rebajando y multiplicando el tipo básico, según el monto de la materia gravada, como se hizo en Claris (Suiza) con el impuesto fijo al patrimonio en 1891.

- d) Dividiendo a los contribuyentes en clases según su condición social o su situación económica y cobrando a cada clase una cuota fija (regresiva dentro de cada clase) y mayor a la que gravaba a la categoría inmediata inferior. Es el sistema más común en las capitaciones graduadas de las Edades Media y Moderna; a pesar de sus defectos, ha seguido aplicándose en numerosas ocasiones, entre otras: en el "einkommensteuer" prusiano de 1891, en el impuesto holandés al capital en 1892, en el impuesto cedular austríaco sobre los sueldos y rentas personales en 1896, en el impuesto al capital en Zug (Suiza) en 1896, en el impuesto complementario italiano sobre la renta total en 1925, en el impuesto holandés sobre la renta personal en 1934, en el impuesto alemán a la renta personal en 1934, en la contribución suiza "de crisis" sobre la renta personal en 1939, etc.
- e) Clasificando a los capitales o a las rentas en diversas categorías según su monto y aplicando a cada una un impuesto proporcional cuyo tipo aumenta para las categorías superiores, hasta un límite sobre el cual es siempre proporcional. Tiene cierto carácter "degresivo" y la falla de crecer "por saltos"; su aplicación puede observarse en el impuesto a las rentas en Carolina del Norte (Estados Unidos) en 1867, en los impuestos sobre capitales y sobre rentas en el cantón suizo de Vaud en 1887 y en los impuestos bienales sobre el capital y sobre la renta en el de Lucerna en 1892, en los impuestos austríacos a las transmisiones onerosas y a las herencias en 1899, en el impuesto peruano a las porciones hereditarias en 1923, en los impuestos españoles al caudal relicto en 1932 y a la renta total en 1932 y 1935, en el impuesto paraguayo a la herencia en 1935, en la contribución belga "de crisis" sobre las rentas en 1938, en la contribución suiza "de crisis" sobre la fortuna en 1939, en el impuesto neozelandés a las rentas en 1939/40, en el impuesto australiano sobre las rentas personales en 1940, en el impuesto uruguayo a las herencias en 1942, etc.

Un sistema similar es el que grava a los réditos de capitales, según su rendimiento relativo, con cuotas proporcionales diferenciales. Su aplicación puede encontrarse en el impuesto sobre las ganancias de sociedades anónimas y corporaciones de la Confederación Norteamericana en 1863, en el impuesto paraguayo a las rentas mercantiles en 1931, 1936 y 1940, en el impuesto cedular japonés sobre los intereses en 1938, en el impuesto cedular peruano a las rentas de capitales móviles en 1940 y su recargo adicional en 1942, etc. La progresión debe ser limitada, pues en caso contrario se podría llegar a la confiscación total de la renta y del capital, como ocurría con el impuesto a las ganancias -derogado en 1863- en Georgia (Estados Unidos).

Sin suprimirlo, a veces se trata de suavizar el paso de una categoría a otra más gravada, aplicando el mismo tipo sobre el lími-

te anterior y la cuota superior sobre la fracción excedente, como se dispuso en el impuesto sobre las rentas del trabajo personal de Queensland (Australia) en 1904, en el impuesto mexicano a las sucesiones en 1940, en la imposición ecuatoriana a las rentas en 1941, etc.

Más razonable es el procedimiento que impide que el impuesto de je un remanente menor en los cambios de la cuota unitaria, tal como se estableció expresamente en el "income tax" británico para las pequeñas rentas de mayores de 65 años en 1925/26 y en 1940/41 y para las rentas menores desde 1930 hasta 1941, en el impuesto ecuatoriano a las herencias en 1928 y en 1940, en el impuesto sucesorio alemán en 1934, en el impuesto japonés a los beneficios especiales en 1938, etc.

- f) Aumentando la cuota parcial del impuesto para cada porción sucesiva de la materia imponible, en progresión limitada para no llegar a confiscar las fracciones excedentes (como resultaba con el "inheritance tax" del estado norteamericano de Oklahoma en 1908). Es el sistema que J. Garnier denominó "progresión racional" y el más generalizado actualmente, aunque se convierte en proporcional para las rentas o capitales superiores, sobre el exceso. La tarifa impositiva sobre los incrementos va creciendo por escalones o sigue una progresión continua uniforme -difícil de lograr en la práctica- según fórmulas matemáticas.

Entre sus numerosos ejemplos, pueden citarse: los impuestos sobre sueldos y rentas en la Confederación Norteamericana en 1863, el impuesto neozelandés a las herencias en 1881, el impuesto sobre las rentas personales en Australia del Sur en 1884, el impuesto a los capitales mobiliarios en Ginebra (Suiza) en 1887, el impuesto a la producción de cerveza en el estado alemán de Baviera en 1888, los impuestos de los estados norteamericanos de Wisconsin en 1889 y de Maryland en 1896 sobre los ingresos brutos de empresas ferroviarias, el impuesto sobre las rentas del capital y del trabajo en Victoria (Australia) en 1895 y en 1905, el impuesto a la plusvalía de inmuebles en la ciudad alemana de Colonia en 1905, la "land tax" australiana en 1910 y 1914, los impuestos alemanes a los plusvalores inmobiliarios en 1911, a los beneficios extraordinarios de sociedades alemanas en 1916, al patrimonio en 1918 y a la renta personal en 1920 y 1926, el impuesto austríaco a las ganancias de guerra en 1916, los impuestos franceses sobre el caudal hereditario en 1920, sobre las grandes ventas al menudeo en 1920 y sobre la renta neta global en 1937, los impuestos japoneses sobre los beneficios netos comerciales de individuos en 1926 y 1931, sobre ganancias excesivas de sociedades y sobre pensiones y subsidios globales en el año 1934 y sobre las rentas individuales en 1937, el impuesto ruso a las herencias en 1929, el impuesto italiano a las sucesiones en 1931, los impuestos chilenos cedulares a las rentas comerciales, industriales y profesionales en 1932, a las mineras en 1933 y a todas esas rentas en 1939, sobre las herencias en 1934, sobre la renta neta global en 1939 y sobre los beneficios comerciales excesivos en 1942, los impuestos federales estadounidenses sobre las utilidades no distribuidas por sociedades (reservas abusivas) en 1933/42 y por sociedades familiares "holding" en 1937/42, sobre los beneficios mayores de sociedades y sobre

las sucesiones en 1941, sobre los beneficios de entidades jurídicas y sobre la renta neta personal en 1942, los impuestos peruanos al acervo hereditario en 1933, adicional sobre la renta líquida total en 1935 y 1940, cedular sobre las rentas comerciales e industriales en 1940 y adicional sobre esas rentas -inclusive las agropecuarias y mineras- en 1942, los impuestos belgas complementario sobre la renta neta total en 1935 y a las sucesiones en 1936, los impuestos colombianos a la renta líquida total, complementario al patrimonio y al exceso de utilidades en 1935 y 1942 y sobre el acervo hereditario y sobre las porciones heredadas en 1936 y 1942, el impuesto boliviano complementario sobre la renta neta global en 1936, el impuesto especial sueco sobre la fortuna personal en 1938, la contribución suiza de crisis sobre las participaciones de directores de sociedades en el año 1939, la contribución excepcional española sobre los beneficios extraordinarios en 1939, los impuestos venezolanos a las herencias en 1939 y complementario al enriquecimiento o renta neta anual en 1943, la "sur-tax" británica en 1940/41, la imposición ecuatoriana sobre las rentas de capital y trabajo (mixtas) y de servicios personales en 1941, el impuesto paraguayo al conjunto de rentas comerciales, industriales, mineras y pecuarias de personas físicas en 1943, los impuestos brasileños a la renta neta personal y a los lucros extraordinarios de entidades comerciales en 1944, etc.

III - Particularidades y Fines de los Principales Impuestos a los Cuales se Aplica la Progresividad.

Difícil sería encontrar un país en el que el sistema fiscal estuviere claramente definido hacia una aplicación integral de las teorías regresivas, proporcionales o progresivas y, menos aún, hacia un impuesto único determinado. En la práctica se observa que la multiplicidad de tasas e impuestos persiste y crece alejando la posibilidad de unificar criterios o de seguir una evolución simplista.

De nada servirá una teoría que no resista su confrontación con los hechos. En las ciencias económicas y sociales no basta proclamar ideales para conseguir su aplicación y las teorías deben basarse en la realidad y seguir un proceso de deducciones mucho más complicado que en las ciencias físicas, químicas o matemáticas. Si una teoría es inaplicable o está en contradicción con la práctica, debe ser desechada o modificada.

De la observación de los fenómenos sociales o financieros podrá extraerse una nueva teoría, pero para que ésta merezca su aceptación deberá ser sometida previamente a nuevos análisis y cotejos, de los que resultará robustecida, modificada o anulada. Aun después de haber hecho un estudio prolijo e imparcial que llevó a la convicción de haberse aproximado a la solución del problema, la verdad puede ser otra o servir aquélla únicamente para determinadas circunstancias conocidas que deben coincidir con otras que eran desconocidas o que a pesar de conocerse no pudieron ponderarse o no se les atribuyó la importancia que tenían.

La mayor parte de las veces, la progresividad en los impuestos se ha extendido, en la práctica, impulsada por necesidades fiscales más que por principios teóricos, e los que se ha recurrido o invocado con frecuencia para justificar los nuevos recargos en los gravámenes exigidos a la colectividad.

Lo expuesto no significa que la política fiscal haya sido siempre arbitraria y sin orientaciones definidas. Voluntaria o inconscientemente, el Estado regula, mediante la distribución de los impuestos, las relaciones económicas y sociales. En las contribuciones que establece pueden encontrarse no sólo fines fiscales, sino también otros económicos y aun faltar por completos los primeros, como ocurre con los derechos de aduana prohibitivos.

El estudio de las características y fines de los distintos gravámenes establecidos en los Estados contemporáneos permitirá acercarse a su base lógica o errada y realizar una crítica constructiva para su perfeccionamiento.

1) Impuesto a las sucesiones: Casi puede decirse que desde que se admitió la propiedad privada existen los impuestos a la herencia. El derecho a disponer de sus bienes mientras el dueño vive, lo autoriza a legarlos a su muerte; pero, de ello resulta que un sinnúmero de personas adquieren por herencia riquezas a cuya producción no han contribuido con su trabajo.

Para justificar los impuestos sucesorios se ha sostenido que el derecho de propiedad y de disposición es un privilegio acordado y garantido por el Estado y éste tiene facultades para limitarlo o suprimirlo. También se ha dicho que el impuesto a la herencia es la compensación de otros gravámenes no cobrados en vida al causante y que le han permitido acumular su fortuna gracias a la protección legal. Otros consideran que el Estado es una especie de coheredero y por esa razón, cuando no existen parientes hasta cierto grado, ni disposición testamentaria, se apropia de los bienes vacantes.

En las sucesiones intestadas no puede hablarse de un derecho de disposición que no ha sido ejercido, pero sería injusto que una circunstancia fortuita -muerte sin testar- colocara en situación desventajosa a los ascendientes, descendientes o parientes cercanos que cooperaron en la acumulación de riquezas o estimularon al causante en su deseo de dar mayores comodidades y asegurar el porvenir de sus allegados.

Sin ese incentivo, como dice Nitti, ¿Cuántos consumos improductivos, cuántas actividades se sustraerían prematuramente al trabajo! La ley suple entonces a la voluntad del fallecido, reconociéndoles una porción legítima en la herencia, calculada en la proporción que equitativa y razonablemente les habría dejado aquél si hubiera testado; debe contemplar también la situación de indigencia e incapacidad para procurarse su propio sustento, de los parientes que debía mantener el muerto y llegar a impedir que sus desavenencias por causas leves provoquen su exclusión en la repartición de los bienes dejados, convirtiendo a los desposeídos en una carga social.

En todo caso, el Estado se encuentra ante personas que adquieren riquezas que no han producido o que en su formación sólo prestaron una cooperación relativa. De ahí la oportunidad para exigir contribuciones que puedan pagarse sin mayor esfuerzo y que no encontrarán gran resistencia, por el momento psicológico en que se reclaman. La equidad y la oportuno del cobro de los impuestos sucesorios han entusiasmado a muchos contrarios decididos de toda progresión, como J. Stuart Mill, que admiten la justicia de la progresividad en esos gravámenes.

Primeramente el impuesto era proporcional con respecto al monto de la herencia, sin tener en cuenta la porción, ni el parentesco de los herederos; luego, se convirtió en progresivo con relación al total del acervo hereditario o únicamente al grado de parentesco de los asignatarios con el difunto.

Actualmente la progresividad se ha generalizado en casi todos los países, con un doble aspecto y preferentemente sobre las porciones hereditarias consideradas individualmente: según la proximidad del parentesco y según el monto heredado. En algunas naciones existe un tercer aspecto al aplicar previamente un impuesto proporcional o progresivo sobre el caudal relicto; además se acuerdan rebajas diversas (por cantidad de hijos sobrevivientes, por edad del beneficiario, por nueva transmisión en un lapso breve, etc.) y se adicionan recargos por los conceptos más variados (patrimonio propio, ausencia del país, falta de testamento, etc.).

No obstante todas esas combinaciones, el impuesto sucesorio no ha perdido su condición de gravamen indirecto o real que se interpone entre el causante y los beneficiarios, afectando a los bienes antes de aceptar su transferencia de dominio. Aun contemplando el monto heredado por cada deudo o legatario, rara vez se averigua si éstos tenían ya una fortuna propia más o menos cuantiosa, ni si influyeron moral o materialmente en la formación de la riqueza que heredaban.

En algunas legislaciones se ha reconocido -en las sucesiones intestadas- el derecho a participar en la herencia a parientes lejanos (hasta el 10º grado y el 12º) que probablemente nunca conocieron al causante. La limitación al quinto o sexto grado de parentesco consanguíneo y al segundo por afinidad parece razonable, y la graduación en el afecto o en su influencia en la acumulación de los bienes hereditarios induce a pensar que la progresividad en el impuesto surge lógicamente como una consecuencia de su menor derecho a heredar cuanto más lejano es el pariente beneficiado.

Si existe testamento favoreciendo a parientes más distantes o extraños, con más razón se les puede reclamar un aporte mayor para atender los gastos del Estado; una situación especial es la de los legados a instituciones públicas o benéficas, que algunas veces se eximen por sus mismos fines útiles a la colectividad.

En cuanto al monto de la herencia que se asigne a cada heredero, comenzando por un mínimo eximible porque sólo asegure una existencia moderada o porque su fiscalización y percepción carezcan de interés fiscal, se llega a la progresividad impositiva por circunstancias de hecho, más que teóricas: el heredero se encuentra con

bienes adquiridos por transmisión gratuita y el Estado se interpone sin encontrar mayor resistencia, reclamando una participación en esa ganancia accidental que aumenta repentinamente la capacidad con tributiva del primero.

La posibilidad de evasiones mediante ventas ficticias entre parientes, donaciones anticipadas, transferencias de valores mobiliarios, constitución de sociedades anónimas, etc., obliga a extender el gravamen a las transmisiones presuntivamente gratuitas entre vivos. Por esa causa debe tenerse presente, para evitar dobles o excesivas imposiciones, si los mismos bienes transferidos han sufrido ya el gravamen en anteriores oportunidades; igual consideración se aplica cuando se producen varias transmisiones por decesos frecuentes.

En su evolución hacia un carácter de impuesto "personal", el gravamen a las sucesiones y a las transmisiones gratuitas debe considerar las situaciones de fortuna que tenía y adquiere el beneficiario de la herencia, legado o donación, la edad del mismo -que le permitirá disfrutar durante mayor o menor tiempo de los bienes adquiridos-, su capacidad para satisfacer sus propias necesidades y las de la familia a su cargo, etc.

En el caso de transferencias repetidas por sucesivos fallecimientos podrá computarse el mayor alejamiento de los herederos, con respecto al poseedor originario, pues el esfuerzo para conservar o acrecentar un patrimonio será siempre menor al de crearlo o de contribuir a su formación.

Asimismo, cuando sólo se transfiere a una persona una renta vitalicia o el usufructo y a otra la nuda propiedad, debe tenerse muy en cuenta la edad del usufructuario para gravarlo en forma inversamente proporcional.

2) Impuesto al mayor valor de la tierra: En los bienes inmobiliarios es posible observar un fenómeno conocido con la denominación de "renta ricardiana", es decir: un aumento en el valor de las tierras ajeno al empleo del capital y del trabajo por parte del propietario y que obedece a diversas causas independientes del esfuerzo de éste. Ese aumento, que se considera "no ganado", proviene del crecimiento de la población y de la mayor demanda para ocupar o explotar la tierra.

Algunos han salido en defensa de ese llamado "privilegio de los terratenientes" arguyendo que todo aumento de valor es un progreso de la propiedad y pertenece a su dueño, por la misma razón que las depreciaciones lo perjudican, o que la valorización de las tierras sólo se debe a los capitales "incorporados" y al interés acumulado de esos capitales. Pero, prescindiendo de valorizaciones y depreciaciones transitorias por perturbaciones económicas, es indudable que la renta existe si se comparan espacios de tiempo dilatados y que las plusvalías son mucho mayores que el interés del capital invertido: los terrenos baldíos en las zonas urbanas son pruebas elocuentes de ello.

El hecho se verifica, no solamente para la tierra, sino para

cualquier capital no reproducible ni sustituible, o de producción limitada en un mercado cerrado, sin que por eso deba excluirse la posibilidad de que las rentas sean negativas si la demanda se restringe en un determinado momento. La verdad es que, sin ser un fenómeno exclusivo de la tierra, presenta en ésta caracteres más permanentes y notables, con efectos económicos más ostensibles.

Existen causas de valorización de los inmuebles ajenas a la acción del propietario que son más visibles e inmediatas, por obras públicas hechas por el Estado y, especialmente, por las autoridades locales: la construcción de un ferrocarril, el mejoramiento de un camino, la apertura o el ensanche de una calle, la formación de una plaza, la pavimentación de calles o de rutas camineras, etc. El Estado o los municipios indemnizan los daños que causen en esos casos (expropiaciones) y, por lo tanto, es justo que exijan una contribución retributiva -llamada "de mejoras"- a los que han obtenido beneficios traducidos en mayor valor y rendimiento de sus propiedades.

Otras circunstancias menos inmediatas, en las que poco o nada ha intervenido la voluntad o el esfuerzo del dueño de la tierra, valorizan incesantemente la propiedad: el aumento de los medios de comunicación, la creación de centros urbanos, la instalación de grandes fábricas, el crecimiento de la población, la mayor demanda de terrenos para explotar, etc. Se trata de un conjunto de hechos que favorecen al propietario sin que éste haya desarrollado actividad alguna y que se deben al sacrificio o a la acción colectivos.

Esas formas de enriquecimiento, extraño al aporte personal o muy superior al que el beneficiario hubiera obtenido de no mediar la acción del Estado o de la comunidad, no podían pasar inadvertidas para los estadistas, quienes han visto la oportunidad y la justicia para reclamar una parte de esas ganancias no debidas al trabajo del propietario ni a su colaboración pecuniaria, sino al aumento de la población, al desarrollo económico de la riqueza, a la actividad de las entidades públicas, en una palabra: al progreso.

El impuesto al mayor valor de la tierra puede adquirir además un fin económico, al influir útilmente en la distribución de la riqueza. Como dice Nitti, "hay quienes ganan con el sacrificio de otros y se enriquecen, mientras que la mayoría queda pobre aun habiendo contribuido a enriquecerlos, y hay quienes se perjudican beneficiando a otros, en cuanto pagan más por la locación de una tierra o de una casa o por la adquisición de un terreno; es perfectamente legítimo, pues, que el más favorecido ceda una parte de su fortuna en favor de los otros, de los menos beneficiados que él, y especialmente de los más pobres".

También puede combatir y restringir la especulación gravando la inmovilización de la tierra en las manos de unos pocos o limitando las ventas. En el primer caso, el tipo de imposición sería progresivo con relación al tiempo transcurrido desde la venta anterior y, en el segundo, sería regresivo para fomentar la conservación de la propiedad en manos del mismo dueño. En ambos casos puede aplicarse el impuesto progresivamente con respecto al aumento relativo de valor, no debido a inversiones o mejoras hechas por el vendedor.

El plusvalor no ganado es un aumento de riqueza originado en

acciones colectivas y es lógico que quien lo recibe sin haber contribuido a producirlo deba devolverlo, y así se le exija; pero la dificultad está en poder delimitar cuál es la parte ganada y cuál la "no ganada". Para determinar el valor exacto de esta última, las dificultades son numerosas, pues debe excluirse la valorización debida a construcciones, reparaciones, mejoramientos agrícolas, obras de defensa o de irrigación, plantaciones y otras inversiones de capital y de trabajo del propietario; también deben tenerse en cuenta los aumentos artificiales de valor provenientes de inflaciones monetarias y los intereses del capital invertido, contemplando -por supuesto- la posibilidad de que el dueño de la tierra haya podido percibir parte de la "renta ricardiana" en los arrendamientos cobrados, como asimismo el monto de los impuestos pagados por el mismo concepto; sellado por transferencias, impuestos sucesorios, territoriales, a la renta y contribuciones de mejoras.

La oportunidad en que el impuesto al mayor valor ha de ser recaudado es otra cuestión previa a resolver: puede cobrarse cada vez que la tierra cambie de propietario por venta, permuta, donación o herencia, o bien de acuerdo con valuaciones periódicas o cada nueva locación en los casos en que ésta es a largos plazos.

Cuando se trate de dos ventas sucesivas a precio determinado -en las que deben eliminarse las probabilidades de falsedad y fraude, mediante comprobaciones onerosas- existe una base cierta y el impuesto puede exigirse íntegramente de inmediato, si la operación es al contado; pero deben acordarse facilidades para el pago del impuesto, si la compra-venta se convino pagadera en varias cuotas y entonces debe deducirse el interés contenido en las mismas, pudiendo recargarse un interés distinto por el gravamen que se permite ingresar en iguales o menores plazos.

En los demás casos es necesaria una valuación aproximada del valor original, del de transferencia o de ambos, para establecer la diferencia básica de valor, a la que se deberán efectuar después las demás adiciones y deducciones que correspondan para llegar al presunto mayor valor no ganado ("unearned increment"); el impuesto deberá ser percibido en varias cuotas cuando su pago inmediato pudiera causar perturbaciones por exceder de las rentas disponibles.

El fenómeno de la "renta ricardiana", unido a la seguridad y estabilidad de la propiedad inmueble, en la que tienen menos influencia las oscilaciones económicas y monetarias, estimula el interés en su posesión o adquisición y, como consecuencia, se asigna a la tierra un valor elevado que -en relación con otras inversiones industriales, comerciales, etc.- da menor rendimiento inicial, aunque después se compensa en largos períodos con su valor locativo creciente y con el mayor valor "no ganado".

Hasta ahora la propiedad de la tierra, siempre que se la explote directa o indirectamente, ha sido considerada como una institución útil a la economía social y si al adquirente -que acepta tener menos beneficios en los primeros años, previendo su valorización- se le quita esa ganancia "no ganada", habría una evidente injusticia, cuya consecuencia sería una devaluación de las tierras una vez establecido ese impuesto. El resultado sería más grave si el desarrollo de la propiedad individual se viera trabado por

el temor de que el Estado pudiera confiscar además una parte del aumento de valor debido a la acción del propietario.

Todas esas circunstancias limitan la extensión del impuesto al mayor valor de la tierra y obligan a ser prudentes en el cálculo de la materia imponible y de la cuota del gravamen. En algunas legislaciones no se consideran gravados los aumentos de valor debidos a causas fortuitas ajenas a la actividad social: el descubrimiento de una mina, de una fuente termal, de napas de agua potable o para riego, etc.

Para que el impuesto sea equitativo e igual no debe dársele retroactividad al implantarlo o modificarlo, ni gravarse los aumentos de valor anteriores a su entrada en vigor, para lo que deberá hacerse una estimación del valor de todas las propiedades a esa fecha o declararse no imponible el mayor valor anterior calculado en proporción al tiempo, por la fórmula del interés compuesto o por otros índices más directos de apreciación, los que deberán quedar claramente definidos en la ley, para evitar evasiones o abusos.

Como ocurre con el impuesto sucesorio, debe preverse la situación planteada por las "manos muertas", instituciones y sociedades anónimas que mantienen inmovilizada la propiedad gozando de las plusvalías; en este caso se impone la revaluación periódica o el recargo del impuesto a las rentas inmobiliarias de las mismas.

Para las pequeñas valorizaciones, el escaso interés fiscal y las dificultades para fijar la parte no ganada aconsejan acordar la exención del impuesto. Dicha exención debería ser proporcionalmente mayor para los bienes en los cuales el propietario hizo construcciones y mejoras de importancia y sería mínima para los inmuebles inexplorados o para los que el dueño no demostró ningún interés en valorizarlos con su aporte o esfuerzo personal. Surge de esto un primer motivo para la graduación del impuesto; también corresponde la apreciación de la importancia del plusvalor no ganado, según el tiempo que ha tardado en producirse; es relativamente menor una valorización de 20 % en 10 años que otra de 5 % en un año.

Cuanto mayor es la importancia relativa del aumento de valor de la tierra, el peligro de confiscar con el impuesto la parte ganada se atenúa y permite gravar con cuotas más elevadas a los grandes plusvalores, sin desalentar el espíritu de iniciativa y de adelantar que anime al propietario activo. Esta es otra razón para sostener la justicia de la progresividad en el gravamen de que se trata.

En los casos en que se hubiera producido una desvalorización de los inmuebles por crisis u otras causas económicas pasajeras, no puede pretenderse que el Estado restituya el menor valor; pero puede comprometerse a computar como valor original, en oportunidad de otra transferencia o revaluación, el que sirvió de base en el cálculo del último impuesto pagado, aliciente que permitirá al que adquiriera la propiedad en momentos de depresión ofrecer un precio mejor, previendo la ventaja de no tener que pagar luego un gravamen al mayor valor futuro o de que ese impuesto será reducido. Resultaría así que el impuesto comentado podría llegar a disminuir la desvalorización anotada, al estimular a los compradores de tierras.

3) Impuesto al absentismo: La ausencia o alejamiento del dueño de los bienes se considera perjudicial para el desarrollo de las riquezas y ese perjuicio es más evidente en los países despoblados, cuya tierra está en manos de unos pocos propietarios que se desinteresan de su progreso y llevan sus rentas a nutrir la economía de otras naciones a las que van a vivir en forma permanente, periódica o transitoria, por razones de comodidad o de ostentación.

Si tal proceder es disculpable o comprensible en los que regresen a su país de origen para gastar sus rentas o las riquezas logradas en países extraños, a los que llevaron otrora su aporte de capital, entusiasmo y trabajo, contribuyendo o colaborando para el progreso económico de sus explotaciones rurales, industriales, comerciales, etc., no ocurre lo mismo con los nativos de una nación de economía incipiente, que necesita el apoyo y el estímulo de todos para el desenvolvimiento e intensificación de sus fuentes productivas.

Muchos de esos nativos gastan sus rentas en el extranjero, llevando una vida fácil y ociosa, con el pretexto de admirar bellezas naturales o visitar grandes centros de población, diversión o dilapidación, sin haberse preocupado por conocer antes su propio país y, en muchos casos, hasta sus propias tierras. Demuestran así un desamor y una falta de patriotismo, culpables precisamente de que su país natal no crezca en población y en riquezas que hagan cómodas y accesibles sus hermosas regiones, semiabruptas porque los medios de comunicación y los alojamientos adecuados no han podido perfeccionarse por ese mismo desinterés y despreocupación de los "absentistas".

La explotación de la tierra resulta más ventajosa cuando es hecha directa o indirectamente bajo la vigilancia o dirección del propietario. Lo mismo ocurre con las industrias, los negocios, etc.; pero la situación es distinta cuando los dueños están ausentes y los encargados de esas explotaciones no tienen un interés inmediato en su mejoramiento o en la conservación y aumento de las riquezas o capitales. Igual sucede con las tierras arrendadas, cuando el locatario sólo procura sacarles el mayor provecho, sin preocuparse del empobrecimiento de su fertilidad.

Para combatir el absentismo, fomentar el fraccionamiento de las tierras, su mejor explotación y el desarrollo de la pequeña propiedad rural se ha recurrido, en algunos países con escasa población, a impuestos locales al absentismo y al latifundio, como adicionales o complementos de las otras contribuciones territoriales.

También han sido aplicados recargos a los ausentes en algunos impuestos sucesorios y a las rentas. Con respecto a las herencias, los parientes ausentes pueden considerarse más lejanos, no tanto por la distancia, sino por su menor cooperación material o moral en la formación de la riqueza heredada. En cuanto a las rentas, se pretende que una parte de ellas no salga del país que las produce, pues para la economía nacional es preferible que su poseedor las capitalice o gaste en el país, a que las retire dejando sólo un capital impedido de crecer y estancando el progreso.

Cabe acá destacar que la preocupación mayor del Estado se refiere a la emigración de las rentas más que a la ausencia del capitalista, pero la prudencia aconseja prever el perjuicio mayor: esa emigración o la abstención de los capitalistas extranjeros en la inversión de sus fortunas en países que tanto las necesitan. Por eso debe colocarse en distinta situación al que aporta desde el extranjero valores mobiliarios para obtener una renta, pues ese capital puede ser colocado en empresas beneficiosas para la prosperidad nacional.

En la práctica, los recargos de impuestos por absentismo pueden ser proporcionales en su forma y progresivos en realidad, si se aplican a gravámenes que están concebidos con ese criterio.

La ausencia del propietario se determina según los lapsos más o menos largos que permanece fuera del país, pues no deben gravarse las ausencias breves que no asuman las características perjudiciales que se atribuyen al absentismo. La progresividad en el recargo de los impuestos puede relacionarse también con el mayor período continuado de ausencia del propietario.

4) Impuesto a la tierra libre de mejoras: El urbanismo, fenómeno general e indiscutible que se observa en todas las naciones, provoca una valoración de las áreas edificadas, ajena al capital invertido en las construcciones. Así se observa que un modesto edificio o un pequeño local ubicado en la zona céntrica y comercial de una gran ciudad puede dar un rendimiento varias veces mayor que otros edificios o locales más amplios, pero construidos en barrios más alejados de aquella zona. Por tal causa ha debido abandonarse paulatinamente el impuesto a los edificios basado en signos exteriores (superficie cubierta, valor de la construcción, cantidad de puertas y ventanas, etc.), para sustituirlo por otro gravamen inmobiliario que gravara al arriendo, o al valor locativo cuando el inmueble es ocupado por su dueño, lo cede en uso gratuito o a un precio muy bajo, o no se halla ocupado.

Como dice Nitti, el alquiler de un edificio "implica una serie de elementos, de los que los principales son: a) el valor del suelo sobre el cual las casas están construidas; b) el interés del capital invertido en la construcción; c) una cuota de amortización por deterioros que el tiempo hace sufrir a la casa; d) una prima de seguro contra los riesgos".

El primer elemento se destaca como peculiar y dominante en la explotación de propiedades edificadas, pues -como se ha visto- varía considerablemente el valor del suelo según sea la ubicación urbana del inmueble, independientemente de la importancia de los demás factores que influyen en el valor del alquiler obtenible. Ese fenómeno íntimamente vinculado con la teoría del mayor valor de la tierra o "renta ricardiana" ha hecho pensar en la conveniencia de organizar separadamente un impuesto especial basado en el valor de esa tierra libre de mejoras, es decir sin contar las construcciones.

El aumento de valor del suelo, resultante de causas sociales extrañas a la intervención del trabajo o del capital del propieta-

rio, eleva la fortuna y la renta de éste en forma de incremento no ganado y es justo que lo restituya, por lo menos en parte, a la colectividad, esto es al Estado que se encarga de recaudarlo.

La diferencia con el impuesto al mayor valor -que se cobra en oportunidad de cada transferencia o valuación de la propiedad- estaría en que el gravamen a la tierra libre de mejoras no recae sobre el plusvalor, sino sobre el rendimiento real o presunto. En consecuencia, el impuesto sería igual para dos terrenos de las mismas dimensiones y ubicación, prescindiendo de que uno de ellos estuviera totalmente edificado y su locación produjera una renta efectiva elevada, mientras el otro estuviera baldío y sin arrendar.

En esa forma, el impuesto obliga o estimula a los propietarios a edificar o a mejorar las construcciones para obtener mayores arrendamientos, pues de lo contrario el gravamen les resultaría una confiscación parcial del capital invertido en los terrenos y en las construcciones, anticuadas con respecto a los edificios vecinos: la construcción de grandes y modernos edificios, para industrias, comercios o habitación aumenta la actividad económica y la población de la zona, provocando el crecimiento en el valor de todos los terrenos ubicados dentro de la misma, aunque los dueños respectivos nada hayan hecho para conseguirlo, y el ciclo se repite.

Por lo expuesto se ve que el gravamen a la tierra libre de mejoras debe ser aplicado con cautela, dentro de ciertos límites, para que no se convierta en una confiscación general o estimule un mejoramiento o aumento de las construcciones que no esté de acuerdo con las necesidades reales de la economía social.

Teóricamente, el impuesto podría ser progresivo o proporcional al valor del suelo, pero en la práctica se tropieza con numerosas dificultades. En primer lugar, grava por igual a terrenos que tienen distinta edificación y se convierte en regresivo con respecto a los alquileres devengados, llegando a confiscar parte del capital cuando los edificios son modestos o no hay construcciones.

Los propietarios ricos podrían edificar o mejorar las construcciones, pero los demás no tendrían más remedio que enajenar forzadamente sus inmuebles, para que otros en mejor situación económica pudieran evitar la confiscación haciendo nuevas construcciones. El fisco se beneficiaría mediante la imposición a los nuevos aumentos de valor del suelo, pero se pondría en movimiento un engranaje destructor de los pequeños propietarios, con un resultado antieconómico y antisocial.

Si para evitar esos inconvenientes se contemplara la situación personal de los propietarios, el impuesto dejaría de ser real y quedaría desvirtuado su fundamento, vale decir la restitución de los aumentos de valor del suelo "no ganados".

La solución aceptable sería implantar una cuota moderada, proporcional al valor de la tierra libre de mejoras y progresiva en cuanto a la extensión del terreno y otra cuota proporcional o progresiva al alquiler o valor locativo normal que corresponda a lo construido en cada inmueble. La progresividad también sería aplicable en una graduación por zonas, que fuera más elevada para los ba-

rios de mayor actividad comercial y de residencias aristocráticas.

El impuesto a la tierra libre de mejoras puede extenderse también a las propiedades rurales, sirviendo como medio para fomentar la explotación de los inmuebles y combatir a los latifundios improductivos.

En la estimación del valor de las tierras se podrá recurrir a comparaciones con los precios logrados en ventas del mismo inmueble o de otros próximos, pero deben tenerse en cuenta las partes inexplotables, sea por lagunas, montes, bañados, arenales, etc. Es razonable igualmente admitir un mínimo de exención para no perturbar la formación de la pequeña propiedad rural.

5) Impuesto a las rentas del capital: El capital, como fuente productora de rentas, ha venido adquiriendo cada día una importancia mayor en los países más adelantados. La riqueza mobiliaria ha tenido un desarrollo más notable que el de los capitales inmobiliarios o industriales y una de las causas es el aumento de la deuda pública de los gobiernos nacionales, provinciales y municipales y la organización de grandes empresas de servicios públicos y compañías industriales o mercantiles que integran sus capitales mediante la emisión de acciones o de obligaciones nominativas o al portador: una sociedad anónima que se dedique a la explotación de inmuebles o a una gran industria, posee un capital inmobiliario o industrial en cuanto a sus inversiones, pero prácticamente ese capital está constituido por valores mobiliarios (acciones u obligaciones) que sus asociados o acreedores pueden transferir o vender con tanta facilidad como cualquier título de empréstitos públicos.

El poseedor de valores mobiliarios es un verdadero rentista que recibe los dividendos sin otro esfuerzo que su aporte de capital, corriendo riesgos muy limitados debido a que siempre procurará hacer inversiones estables y productivas. Existe una relación íntima entre los términos seguridad y beneficios, pues el interés de un capital incluye una parte que representa la prima de seguro proporcionado a los riesgos y a las eventualidades a que están expuestos ese capital y sus réditos.

Antes de decidirse por una imposición gravosa a los capitales o a las rentas mobiliarias debe tenerse presente que en los títulos del Estado el impuesto puede repercutir en el tipo o en el interés a que pueden colocarse y, en cuanto a las demás inversiones, que el capital es uno de los factores principales para la producción y del involucramiento de las riquezas, unido a que la extensión de las sociedades modernas por acciones facilita y fomenta la formación y colocación del pequeño ahorro.

Otra circunstancia que no debe olvidarse es que si el impuesto es proporcional plantea una situación desigual e injusta con respecto a las operaciones anteriores a su establecimiento, recayendo sobre el capitalista -que no puede hacerlo repercutir sobre sus deudores y debe soportar su "amortización"-, mientras que en las operaciones futuras el capitalista hará que los nuevos consumidores soporten el gravamen o colocará su capital en donde pague menos.

Esas dificultades, unidas a que el crecimiento de la riqueza mobiliaria es reciente y se ha temido su fácil emigración, han permitido que los valores mobiliarios estuvieran hasta no ha mucho libres de gravámenes especiales, pero no ha dejado de comprenderse que esa situación era injusta y que, además, tenían la ventajosa facilidad de poder eludir los impuestos a las sucesiones.

La cuestión de la inmunidad fiscal en cuanto a los títulos y a la renta de la deuda pública es una de las más debatidas doctrinariamente, sin que se le haya encontrado una solución satisfactoria o aceptada por todos. Aparentemente resulta contradictorio que el Estado pague, por una parte, un interés determinado por los empréstitos contraídos y lo reduzca, por otra, cobrando un impuesto cuyo monto podría fijar a su solo arbitrio.

Las entidades públicas acuerdan en muchas ocasiones la exención de impuestos presentes y futuros a los títulos y a la renta de empréstitos, dando esa garantía con el propósito de conseguir mejores condiciones en el plazo, en el tipo de colocación o en la tasa del interés, pero ese compromiso no puede extenderse más allá del presente y de un futuro inmediato, porque el Estado no debe empeñar su porvenir, ni a las generaciones posteriores.

Así como las generaciones siguientes podrían modificar la Constitución, las leyes, las instituciones y la organización del Estado, podrían crear o gravar con impuestos a esos títulos y a su renta. La promesa de inmunidad fiscal hecha en su perjuicio por gobiernos anteriores puede haberse convertido en inútil, extraña o injusta y ser un privilegio inmerecido, principalmente para los nuevos poseedores de los títulos y, entonces, el principio "rebus sic stantibus" autoriza a restringir o anular aquella garantía.

La inmunidad fiscal debe y puede suprimirse, especialmente cuando el aumento de los impuestos produce a los tenedores de títulos de la deuda pública un beneficio mayor que el previsto y, sin entrar a discutir si se trataba de una promesa revocable -como lo sostuvieron Jéze, Nitti y otros- o si era un compromiso contractual irrevocable -como lo afirmaron Mirabeau, Duguit, etc.- las entidades públicas emisoras tienen el derecho de recurrir a la conversión de los títulos exentos, por otros que no reconozcan inmunidad alguna.

Aun cuando los títulos hubieran sido emitidos sin garantías de exención fiscal, la aplicación de un impuesto especial a la renta de esos títulos sería un engaño y una defraudación a los acreedores, pues resulta evidente que el propósito del Estado sería dejar de pagar una parte del interés que prometió abonar. En igual forma el propietario de un inmueble ve disminuida su renta si se aumentan los impuestos territoriales; pero, la verdad es que el Estado necesita la contribución de todos, inclusive de sus acreedores, para solventar sus gastos y que al crear nuevos recursos con la elevación de los gravámenes acrecienta la seguridad y solidez de sus finanzas, en lo que están directamente interesados aquellos que le prestaron su dinero.

Cuando el impuesto grava por igual a todos los valores mobiliarios, el eximir a los títulos de la deuda pública sería precisa-

mente establecer una desigualdad de tratamiento, más chocante aún si existe un impuesto progresivo a la renta global.

El reconocimiento de la inmunidad impositiva puede tener efectos perjudiciales para la economía de un país, cuando aleja al capital de otras inversiones útiles que están gravadas con impuestos y cuando estimula la dilapidación de los recursos fiscales, por la facilidad que encuentran los gobiernos en colocar nuevas emisiones de títulos aumentando la deuda pública. Sin embargo, la experiencia en las principales naciones demuestra que el resultado es distinto, porque el crédito público se basa principalmente en la confianza que inspiren la situación económica, el equilibrio de los presupuestos, la estabilidad de los gobiernos y la rectitud de las autoridades nacionales o locales del país, y la no exención fiscal sirve justamente de índice para conocer la potencialidad financiera de la entidad pública que emite los títulos de empréstitos.

Las variaciones en la cotización de los títulos de la deuda pública y en el interés real que representa para los nuevos compradores están íntimamente vinculadas con la situación económica general, estableciéndose un equilibrio con los demás valores mobiliarios, por la gran facilidad con que los capitales y el ahorro pueden buscar nuevas colocaciones más productivas, sin dejar de considerar las diferencias existentes en cuanto a la seguridad o estabilidad de esas inversiones, a la confianza que se tenga en el desenvolvimiento futuro de las actividades a las que se facilite el dinero y a la probabilidad de que respondan a los compromisos contraídos o de que distribuyan dividendos crecientes.

El criterio de excepción se aplica a veces a los tenedores de títulos extranjeros o de la deuda externa, debido al problema de la doble imposición internacional, al lugar de residencia del acreedor o a la necesidad de atraer capitales; en los otros casos no se justifica, pues motiva tratamientos desiguales en los impuestos progresivos basados en el capital total o en el conjunto de las rentas de cada contribuyente.

Lo lógico es que la imposición alcance a todas las rentas mobiliarias y que, si se quiere hacer una diferenciación, ésta se base en la persistencia, seguridad y duración de esas rentas según su origen y en la situación personal del contribuyente según sus medios de subsistencia.

Las rentas de títulos públicos, de obligaciones ("debentures"), de hipotecas, de créditos con privilegio o quirografarios, de acciones o participaciones en sociedades anónimas, en comandita o de responsabilidad limitada, de depósitos en cajas de ahorro, a plazo fijo, etc., están sujetas a diversas fluctuaciones y el capital invertido corre distintos riesgos que pueden provocar su desvalorización y llegar a su pérdida total. Si bien los poseedores de esos bienes mobiliarios pueden calificarse, en general, de "rentistas", es evidente que no deben ser tratados con igual criterio desde el punto de vista impositivo.

Asimismo debe recordarse que esas inversiones de capitales sufren indirectamente las consecuencias de otros gravámenes aplicados a las actividades en que se colocan, como sucede en las empresas co

merciales o industriales, a las que se facilitó el dinero necesario para su evolución.

Si los capitalistas se limitaran a suministrar su capital, se podría producir una nivelación de las rentas de valores mobiliarios mediante el retiro de sus aportes y su inversión en otras fuentes menos gravadas; pero, cuando además contribuyen con su actividad personal al desarrollo de la industria, comercio o explotación rural en que colocaron su fortuna, la situación es diferente, pues en tonces no se trata de un simple rentista, sino de un miembro activo de la colectividad, cuyos beneficios provienen de la mayor o menor habilidad con que realice sus operaciones, combinando en el esfuerzo para activar la producción de riquezas: su capital, su capacidad de organización y de dirección y su trabajo personal. En ese caso, es más difícil distinguir cuál es la parte de ganancias debida a su ventaja de poseer fortuna y tiene menos importancia el aspecto jurídico de su posición con respecto a la empresa que dirige, que la situación económica real del conjunto.

Económicamente tiene mayor valor la actividad personal de un accionista-gerente de una sociedad anónima de tipo familiar, que la de un propietario de una empresa fabril o agrícola que poco se ocupa o conoce de la explotación de sus bienes, a la que deja en manos de administradores, mandatarios o encargados que dirigen bien o mal la producción y hacen el trabajo efectivo sin interés directo.

Quando se pretenda gravar las ganancias de explotaciones comerciales, industriales, rurales o mineras, es equitativo que se contemplen las diversas circunstancias que hacen variar los beneficios u originan fluctuaciones o pérdidas en el capital invertido. Las crisis periódicas, los adelantos de la ciencia, las sequías, el agotamiento de la productividad de la tierra o de los minerales, etc., son causas externas de perturbación. La posición del capitalista no debe medirse por el resultado de un breve período fiscal, sino por la renta neta media de varios años.

El impuesto se convierte en un medio para estimular la explotación de los capitales inactivos, cuando se asigna a éstos una renta presunta gravada, concordante con la mínima que debieron producir si no se les hubiera tenido inexplotados.

Quando además se computan como capitales improductivos las inversiones importantes en bienes de uso personal, tales como muebles finos, cuadros, colecciones de arte, carruajes, yates, etc., el impuesto a la renta presunta, o directamente al patrimonio, se transforma en un gravamen contra el lujo. Antes de decidirse por su aplicación, debe verse si el valor cultural, artístico o histórico de esas inversiones tiene más importancia social que su improductividad material; lo mismo pasa con los centros sociales o deportivos y con las asociaciones de ayuda mutua.

La diferenciación de las fuentes de rentas mobiliarias y la progresividad en el impuesto parecen ser las tendencias observadas hacia una mayor justicia en la distribución de las cargas públicas. El impuesto progresivo es más difícil de trasladar, con lo que el legislador puede precisar con más certeza cuál ha de ser el verdadero contribuyente del gravamen y el peso real de la carga impuesta.

6) Impuesto a las rentas del trabajo: El trabajo es otra fuente productora de riquezas, pero su rendimiento es mayor cuando se le combina con el capital. Ese capital puede estar representado por dinero invertido en inmuebles, maquinarias, herramientas, materias primas, mercaderías, etc., sea por el mismo que aporta su trabajo personal o por terceros que lo facilitan en préstamo o como patronos que asumen la dirección de la explotación y colaboran, en algunas oportunidades, con su actividad personal.

También puede considerarse "capital" la experiencia adquirida por medio del estudio, por el aprendizaje y por la práctica y, en general, por el aprovechamiento de los conocimientos acumulados por la civilización y los adelantos científicos. El trabajo más o menos intelectual adquiere cada día mayor importancia y, aun en las tareas más rudimentarias, va sustituyendo al trabajo manual, con la generalización del empleo de maquinarias, tanto en las industrias y en el comercio, como en las explotaciones agropecuarias o forestales. La consecuencia es que cada vez se hace más necesaria la preparación y la especialización del trabajador, dificultándose su movilidad para acudir a otras actividades mejor remuneradas.

Esa falta de elasticidad es aún mayor en las profesiones liberales, pues si bien un ingeniero o un médico podrán revalidar sus títulos en otro país, tendrán que luchar con dificultades de idioma, falta de vinculaciones sociales, diferencias climáticas o demográficas, etc.; la situación es mucho peor para un abogado o un escribano que pretendieran ejercer su profesión en países extraños.

El capitalista activo que aporta también su capacidad de organización, dirección y trabajo merece un tratamiento fiscal distinto al del rentista ocioso. Si su trabajo personal es tan importante o mejor que su capital, como ocurre con los pequeños comerciantes, los artesanos, los que explotan sus tierras en un régimen de familia, etc., debe primar la consideración de esas actividades, antes que su condición de propietario. Su relativa independencia es análoga a la de las profesiones o a la de los auxiliares libres del comercio o de la industria.

Sin embargo, se advierte una diferencia en cuanto a la extensión que pudiera tener en el tiempo la explotación de su capital combinado con su trabajo, que en los propietarios puede ser suplido en caso de vejez o incapacidad por el de sus hijos, por parientes cercanos o por factores asalariados, mientras que en las profesiones u oficios es indispensable la actividad personal del que posee el capital intelectual o manual y esa acción puede verse interrumpida en edad temprana por causas físicas momentáneas o permanentes; también entre los que se dedican a las bellas artes, los cantantes y actores teatrales o cinematográficos y los que exhiben su destreza deportiva, sus ingresos pueden ser importantes en algunos años y escasos o nulos en otros, al desaparecer su habilidad y su fama.

Por último, los empleados y los obreros que trabajan a los órdenes de reparticiones públicas o de patronos pueden clasificarse en numerosas categorías según la estabilidad de sus ocupaciones, la rudeza de su trabajo y la remuneración que perciben.

Con respecto a los empleados públicos se ha sostenido que es una complicación inútil abonarles, por una parte, un sueldo y, por otra, cobrarles un impuesto sobre ese mismo sueldo, pues más sencillo sería rebajarles directamente sus remuneraciones y excluirlos del gravamen existente sobre las réntas del trabajo. Algunas naciones, en épocas difíciles para el fisco por crisis, guerras, etc., han implantado impuestos progresivos especiales sobre los sueldos, emolumentos y pensiones que abonaba el Estado, cuando en realidad se trataba simplemente de reducir los gastos públicos y no de aumentar los recursos: la complicación era innecesaria.

Pero cuando el gravamen se aplica a todas las rentas del trabajo es preferible no crear aparentes privilegios o exenciones para los empleados del Estado, a los que debe tratárselos con igual criterio que a los de empresas privadas, en su carácter de contribuyentes directos, especialmente cuando existen impuestos progresivos sobre la renta total.

Las jubilaciones y pensiones a la vejez que poco a poco van extendiendo sus beneficios a todos los trabajadores (públicos y privados) tienden a compensar y distribuir los beneficios obtenidos del trabajo personal en forma que sean percibidos durante toda la vida del trabajador, subsanando la imposibilidad física de seguir desarrollando sus actividades cuando cesan sus energías; su habilidad o su capacidad. En un futuro cercano es de esperar que se adopte igual régimen para los profesionales, los artistas, los pequeños comerciantes y artesanos, los trabajadores del campo y, en general, para todos los que viven principalmente de su trabajo material o intelectual y corren el riesgo de ver desaparecer sus ingresos en casos de invalidez o cansancio físico en una avanzada edad.

Todas esas situaciones obligan a recalcar que un impuesto a las rentas del trabajo, para ser equitativo, debe distinguir el origen y las demás características de esas rentas, para establecer una graduación diferencial que sea más justa que una imposición uniforme y proporcional para todos los casos. Por otra parte, la progresividad es aplicable dentro de cada categoría clasificada, según el monto de las rentas percibidas del trabajo personal, pues sobre lo mínimo indispensable para la subsistencia, que no podría gravarse algunos obtienen rentas considerables, mientras la mayoría gana muy poco y no puede contar con un ahorro previsor para el futuro.

El impuesto a las rentas del trabajo personal difícilmente puede ser trasladado, sea proporcional o progresivo, salvo en los salarios mínimos, a los que no conviene reducir con impuestos, ya que es mayor el interés social en formar una clase obrera que no sufra privaciones y miserias, pues a la larga el impuesto tendría que recaer en el costo de producción. El legislador conoce, en consecuencia, cuáles son los verdaderos contribuyentes y esté en mejores condiciones para apreciar la distribución de las cargas que se proponga crear o modificar, según los fines que persiga.

7) Impuesto a la renta global: Salvo algunos impuestos que tienen especialmente fines de fomento, de protección, de prohibición, etc., la generalidad de las contribuciones directas o indirectas requeridas por los Estados mo-

ernos, para atender sus gastos, tienen como objeto de imposición toda clase de rentas, provengan del capital, del trabajo o de ambos. Si la materia imponible no es siempre la renta, se debe a la deficiente aplicación racional de las enseñanzas de la ciencia y también a que los estudios de ésta no han llegado a encontrar soluciones acertadas que merezcan una aprobación general.

Se grava a la circulación de las riquezas porque, siendo esa circulación una fuente de producción de beneficios económicos, la imposición recae indirectamente sobre tales beneficios, sin tener en cuenta que éstos pueden ser, unas veces, considerables y otras, puede haber en realidad pérdidas.

Se grava a los consumos porque, habiendo cierta relación entre los gastos y los ingresos de cada contribuyente, la imposición alcanza con más facilidad a los primeros y se dirige indirectamente a las rentas, sin distinguir si sólo se gasta una parte de ellas o si además se consume el capital: el fisco persigue así al dispendioso y también al que gana menos de lo indispensable para su subsistencia, mientras favorece al avaro que acumula sus ganancias.

Cuando el gravamen es proporcional a la producción -otra de las fuentes de la riqueza- se transforma en un verdadero impuesto al consumo, por su posible traslación, con iguales efectos.

Con los demás impuestos reales se plantean problemas parecidos y, con frecuencia, se perciben aunque los bienes gravados no hayan producido renta.

Aun en los impuestos aplicados aisladamente a las distintas categorías de rentas se tropieza con la dificultad de que muchos contribuyentes poseen varias clases de rentas gravadas separadamente y se producen desigualdades e injusticias con individuos que son gravados con distinta intensidad, aunque su situación personal sea análoga; es el inconveniente de los impuestos cedulares progresivos.

Por todo ello adquiere cada vez mayor importancia, en las naciones más adelantadas, la imposición general a la renta global que permite gravar directa y personalmente a cada contribuyente, según el conjunto de sus ganancias netas. El impuesto a la renta neta tal tiende a desplazar a otros gravámenes indirectos o reales cuya equidad es discutible, pero hasta ahora no ha pasado de ser un adicional o complemento que se superpone a los demás impuestos.

La determinación de las rentas reales de cada contribuyente, cualquiera sea su origen, presenta sus complicaciones por el peligro de la falsedad o inexactitud de sus declaraciones y las tentativas de fraude o evasión, por lo que la fiscalización se convierte en inquisitiva y onerosa; pero su ventaja está en que haría posible apreciar la condición personal del contribuyente y su familia, sus necesidades más apremiantes, sus ingresos y disponibilidades, el origen o fuente de sus rentas y la estabilidad de sus entradas.

La progresividad de ese impuesto surge necesariamente del fin perseguido con su implantación, combinándose un mínimo de subsistencia exento, una diferenciación de las rentas y una cuota variable según el monto total imponible.

8) Impuesto especial a la fortuna: La imposición diferencial a las rentas fundadas o no fundadas, perpetuas o temporarias, seguras o fluctuantes, suele obtenerse también con un impuesto complementario al patrimonio y a los plusvalores ajenos a la acción del propietario.

Así, una concepción nueva ha venido a justificar la imposición de gravámenes a la fortuna o al patrimonio con un criterio completamente distinto al de las antiguas capitaciones, al impuesto "por clases" según el capital presunto y al de los empréstitos forzados "no reembolsables" que respondían a razones políticas, históricas o sociales.

Es un principio generalmente admitido que los impuestos deberían ser en definitiva extraídos de la renta neta de los contribuyentes, por lo que no debe extrañar que la mayor parte de los gravámenes modernos basados en el capital sean aplicados sólo nominalmente sobre éste y admitan la posibilidad de cubrirlos con la renta disponible. Adquieren en esa forma un carácter complementario de los impuestos a la renta total, que permite gravar indirectamente con mayor o menor intensidad -según su origen, grado de productividad y persistencia- a las rentas diferenciadas en su fuente.

Además, el impuesto complementario sobre la fortuna hace posible que se graven riquezas improductivas, inversiones de lujo y enriquecimientos que escapan al gravamen aplicado estrictamente a las rentas o ingresos efectivos periódicos.

Debe reconocerse que también en situaciones excepcionales se ha debido recurrir a exacciones que gravaron directamente al capital, para cubrir -por ejemplo- los enormes gastos bélicos, etc. Pero, cuando se dispone que el pago de esas contribuciones extraordinarias puede hacerse en largos plazos o en cuotas moderadas, es simplemente un recargo a los demás impuestos que gravan la renta.

En cuanto a los impuestos sucesorios, típicamente directos sobre el capital, se encuentran en igual situación cuando pueden ser satisfechos con la renta de los bienes gravados y, aun con cuotas elevadas, gravan solamente los aumentos del patrimonio desde el punto de vista del asigatario.

La exención a las pequeñas fortunas y la mayor impositividad a las grandes riquezas han inducido a preconizar la progresión en esos gravámenes, nominativa o realmente sobre el capital, y la diferenciación de éste según su rendimiento neto.

9) Impuesto a las ganancias excesivas: En los períodos de graves alteraciones económicas provocadas por grandes crisis, guerras, etc., puede observarse que -entre la miseria general y a menudo aprovechándose de ella- una pequeña parte de individuos o empresas obtienen grandes beneficios y acumulan fortunas fabulosas especulando con las necesidades perentorias del pueblo y de sus gobiernos.

La merma en la producción o la mayor demanda de materias primas por naciones extranjeras afligidas por sequías, pestes, luchas

políticas, guerras, etc., producen en el mercado mundial una elevación inmediata en los precios de los artículos o materiales más solicitados y los exportadores de esas mercaderías tratan de conseguir pingües ganancias, sin preocuparse de los perjuicios que causen a los consumidores del exterior o a los de su propio país; también los que poseen o han acumulado importantes cantidades de esos productos ven aumentadas sus riquezas con la valorización resultante de la subida de los precios.

El Estado puede recurrir en esos casos, para defender la economía nacional y los intereses colectivos, a medidas restrictivas de la exportación, al castigo de los acaparadores y de los especuladores inescrupulosos, a la expropiación de las mercancías para venderlas a los consumidores a precios razonables, o bien regular las exportaciones, la distribución de riquezas y de los beneficios, por medios indirectos, como lo serían los impuestos al mayor valor de las mercaderías exportadas o a las ganancias extraordinarias.

Cuando el país es arrastrado a una guerra, el Estado debe hacer frente a cuantiosos gastos para atender las necesidades de su ejército y de su defensa, y entonces sus proveedores de materiales bélicos, equipos y vituallas, aprovechan esa situación desgraciada para embolsar exorbitantes utilidades. El Estado no tiene otra alternativa que pagar los precios que se le exigen, debido a que la misma escasez de los productos reduce la competencia, pero en esas oportunidades se ha encontrado en el impuesto el medio para conseguir que parte de aquellos beneficios excesivos sea restituida a las arcas fiscales.

Poco o nada podrá hacerse contra los proveedores del exterior, pero a los del país se les podrá gravar con un impuesto progresivo a las ganancias extraordinarias, que no podrá ser transferido tan fácilmente al mismo Estado -recargando los precios- como ocurriría si el gravamen fuese proporcional a la producción, al valor de las mercaderías o aun mismo a la ganancia, si la cantidad de proveedores es limitada.

Esos impuestos tienen carácter excepcional y transitorio, pues desaparecen con las causas que los motivaron, pero hay otros fenómenos económicos, como el desarrollo de las sociedades por acciones y la concentración de las empresas y corporaciones, que plantean problemas fiscales de más difícil solución. Los monopolios legales o de hecho crean situaciones privilegiadas que pueden ser la fuente de beneficios considerables con relación al verdadero capital invertido; esto, que podría llamarse "potencialidad de la empresa", indujo a algunas naciones a implantar impuestos especiales progresivos a la mayor ganancia obtenida con respecto a aquel capital.

Bien entendido que la relación entre capital invertido y ganancia no debe estar influida por variaciones en el poder adquisitivo de la moneda, que hagan aparecer un beneficio extraordinario ficticio, cuando no ha pasado de ser normal y común a cualquier otro capital, según su nueva valuación en moneda depreciada. También ha de ponderarse debidamente el valor del trabajo personal de los dueños o socios, su habilidad y prestigio, que producen beneficios ajenos al capital aportado en bienes materiales; dicho trabajo y los bienes inmateriales ("good will") deben valorarse equitativamente.

11) Impuestos al lujo y a los consumos: Los impuestos al lujo o suntuarios y algunos al consumo tienen, aparte del interés fiscal, fines morales represivos o prohibitivos. Esos impuestos tuvieron gran aceptación como medio para corregir las costumbres y restringir las manifestaciones más desastrosas del lujo o del vicio, pero en la actualidad se confía poco en su eficacia y se buscan caminos más directos para gravar las fuentes originarias (rentas y fortunas) o para aplicar sanciones punitivas a las actividades que se consideran contrarias a la moral o a la salud de la colectividad.

Su abandono no ha sido aún completo y ello obedece, en la mayoría de los casos, a motivos fiscales, pues el Estado o los poderes locales no se muestran dispuestos a renunciar a recursos a veces importantes. De ahí la persistencia de gravámenes aduaneros o internos a las alhajas, a los automóviles, a las sedas, a los perfumes, a los alcoholes, a los tabacos, a la coca, a las loterías, a las carreras de caballos, a las salas de juegos de azar o de diversiones nocturnas, a los cafés-conciertos, etc.

La idea de lujo o de moral es distinta a través del tiempo o según el lugar. Muchos objetos considerados de lujo hace pocos años son hoy indispensables a la vida, debido al progreso de la civilización y a la generalización del uso de cosas que en el momento de su creación o introducción estaban al alcance de unos pocos privilegiados. Las costumbres y las modas también evolucionan modificando el concepto de la moral. El consumo de café, té, azúcar y bebidas alcohólicas, por ejemplo, era un lujo y un vicio, mientras que ahora su uso se considera conveniente o indispensable aun en las familias más humildes, siempre que no llegue al abuso.

Lujo es lo que por su elevado precio sólo está al alcance de pocas personas e inmoral lo que está en contra de las costumbres de la generalidad de los habitantes de un país, pero no es eso causa suficiente para combatir esas manifestaciones con leyes fiscales que pueden ser atentatorias e ilógicas al trabar la difusión de consumos nuevos que, si bien al principio están reservados a unos pocos ricos, se han de convertir luego en necesidades más elevadas y saludables para el bienestar general.

El lujo podrá ser un mal cuando llega a la dilapidación o responde a exigencias inferiores de vanidad u ostentación, a veces más condensables en gente humilde que pretende aparentar una posición económica superior a la que tiene. El vicio es un mal cuando deprime al individuo, pero no es un privilegio de los ricos, pues la miseria y los ambientes malsanos o deprimentes fomentan las más bajas pasiones; el remedio no está en la aplicación de impuestos condenatorios y al mismo tiempo beneficiarios (como ingresos al fisco) de esas taras morales, sino en remover las causas originarias de esas aberraciones sociales.

Los impuestos elevados fomentan el contrabando, la clandestinidad y las demás artimañas para evadir su pago, y los consumidores se ven impelidos a privarse de la satisfacción de otras necesidades más útiles y a buscar sucedáneos perniciosos o de inferior calidad. La recaudación fiscal no aumenta en relación con los nuevos aumentos de los impuestos y en cambio deben invertirse mayores sumas pa-

ra vigilar la percepción y reducir las evasiones.

En los impuestos al lujo o a consumos superfluos hay una rudimentaria tendencia a la imposición progresiva, si se considera que a mayor gasto suntuario o no indispensable para la decencia y goce de la vida, hay una mayor fortuna o renta disponible por parte del consumidor afectado. La forma del gravamen puede ser proporcional, aunque en algunas ocasiones se establecen graduaciones progresivas en las cuotas, según el valor de los artículos gravados. De cualquier manera, si se prescinde de la imposición a otros consumos generales o indispensables, la progresividad es relativamente cierta con respecto a los gastos totales de cada contribuyente.

Los impuestos generales a la producción, a la circulación, a la venta o a los consumos, combinados con los derechos aduaneros proteccionistas o fiscales, forman un conjunto de cargas que generalmente son soportadas por los consumidores, es decir por toda la colectividad. Comúnmente se consideran regresivos porque afectan a las mercaderías de mayor consumo, necesarias más que proporcionalmente a los pobres que a los ricos, pero las dificultades que presentan para seguir su traslación y repercusión impiden un pronunciamiento categórico y se ha llegado a sostener por algunos, si bien sus cálculos no resisten al menor análisis, que su incidencia es más gravosa para las clases pudientes que para las inferiores.

IV - Crítica General de los Diverfos Sistemas Aplicados.

Es indudable que las funciones asumidas por los Estados van en aumento y correlativamente se multiplican y crecen sus gastos, por lo que cada vez es mayor su necesidad de recursos ordinarios y extraordinarios. La progresividad en los impuestos responde a esa necesidad más que a cualquier teoría.

Si alguna explicación o fundamento debe buscarse en la aplicación de los impuestos progresivos, puede decirse que esto responde, principalmente, a su elasticidad mayor en los gravámenes directos. El Estado exige las contribuciones donde encuentra más facilidad y menos resistencia para recaudarlas, o lo que es lo mismo toma el dinero de donde lo encuentra más abundante y en mayor proporción cuando puede decirle a su propietario que lo ha adquirido sin esfuerzo, gracias a la protección del Estado, a la organización social por él mantenida y a la acción colectiva de los demás miembros integrantes de la nación.

Los impuestos indirectos son tolerados con más pesividad, pero no pueden aumentarse indefinidamente. Son una buena fuente de ingresos a la que difícilmente renunciarían los gobiernos, por más que las teorías los consideraran injustos o arbitrarios. Como resultan insuficientes para cubrir todas las necesidades públicas, es necesario aplicar también gravámenes directos y personales, más complejos e inquisitivos, pero de mayor rendimiento, que poco a poco van ocupando un lugar preponderante y convirtiéndose en la principal fuente de las rentas fiscales en todos los países.

La difícil y costosa recaudación, la necesidad de no agregar

nuevas cargas que reduzcan lo mínimo indispensable para la subsistencia del contribuyente y su familia y el interés en facilitar el pequeño ahorro conducen a la exención de las rentas o fortunas menores, mientras que el peligro de la confiscación, de la incitación al fraude o a la evasión y de la anulación del espíritu de empresa hacen que la progresión se detenga en cierto límite, sobre el cual se ha optado generalmente por mantener la proporcionalidad.

Salvo contadas excepciones, la aplicación de la progresividad impositiva se ha graduado entre aquellos límites extremos, si bien se utilizaron toda clase de formas y variaciones. A las teorías de arte corresponde la misión de analizar los distintos procedimientos empleados, señalar sus imperfecciones o contrasentidos, proponer soluciones prácticas y buscar su coordinación dentro del sistema general adoptado en cada nación, evitando superposiciones, tratamientos desiguales, erróneas interpretaciones o imprevisiones en la ley.

Capital, renta y gasto son tres elementos íntimamente vinculados, no debiendo olvidarse que un impuesto que grave a uno de ellos puede recaer indirectamente sobre los otros y producir un recargo injusto para determinados contribuyentes, sin que el legislador haya tenido en realidad ese propósito. En la práctica, la imposición se dirige a los tres conceptos indicados y es lógica la coexistencia de los más diversos gravámenes sobre todas las manifestaciones de la riqueza (producción, circulación, distribución y consumo); pero, dentro de esa gran variedad de impuestos, es posible buscar cierta armonía que los haga compatibles con determinada equidad distributiva, sin dejar de cubrir las necesidades fiscales del Estado.

V - Conclusión

Son numerosas las imperfecciones que pueden observarse en los distintos impuestos progresivos que vienen aplicándose cada vez con mayor amplitud. Y lo más notable es que, con frecuencia, se introducen modificaciones o reformas que en lugar de enmendar agravan o crean deficiencias evidentes y subsanables.

Es posible corregir las irregularidades o incongruencias en sus formas de aplicación o buscar otras modalidades más adecuadas al fin perseguido, como se ha hecho en algunas legislaciones. Más difícil es llegar a una combinación racional dentro del conjunto desarticulado de tasas e impuestos que las principales naciones presentan en sus sistemas fiscales.

Aun para cada tipo de impuesto, principalmente en los personales, son grandes las dificultades cuando se trata de buscar la igualdad de las cargas para situaciones análogas. A semejanza de la ley física de "a mayor velocidad, menor fuerza" puede decirse que "a mayor simplicidad, menor justicia" y, cuando se pretenda demasiada exactitud, las investigaciones y complicaciones harán impracticable y odioso cualquier impuesto inquisitivo.

Quinta Parte

LA APLICABILIDAD DE LA PROGRESIÓN EN LOS IMPUESTOS SOBRE BASES TÉCNICAS

Admitida la progresividad impositiva por deducciones teóricas concordantes con la estructura económica y social o por prevalencia de los hechos en la evolución histórica de la organización financiera, motivada por crecientes y apremiantes necesidades fiscales o como consecuencia de una tendencia democrática popular, corresponde a la ciencia el análisis de las condiciones en que su aplicación puede ser ventajosa, como también señalar las fallas y los inconvenientes que en la práctica se presentan y aconsejar la forma más racional y adecuada para los fines perseguidos, previniendo contra las arbitrariedades, incongruencias y hasta absurdos en que se puede incurrir al implantar sistemas y graduaciones que no fuerón debidamente estudiados o que son el fruto de improvisaciones descabelladas.

I - Ventajas e Inconvenientes de la Progresividad en la Teoría y en la Práctica.

En los últimos tiempos la imposición progresiva ha hecho notables avances en todos los países civilizados, siendo apoyada o aceptada de buen grado o por la fuerza de las circunstancias por las naciones de regímenes más opuestos y por los partidos políticos de todas las tendencias.

El terror que inspiraba en algunos, para los que tenía un carácter peligrosamente revolucionario, socialista o confiscatorio, ha pasado a ser una preocupación pueril, aun cuando en algunas oportunidades la aplicación de la progresividad ha excedido en mucho los límites que sus impugnadores pudieron imaginar.

Cierto es que no se ha extendido a la totalidad de ningún sistema fiscal, sino a determinados impuestos reales o personales, sin llegar a eliminar la continuidad de numerosos impuestos proporcionales o aun regresivos. Donde mayor incremento ha tomado es en los gravámenes a las sucesiones que suelen cobrarse una sola vez por generación- y en los impuestos a la renta y al capital -generalmente regresivos y excepcionalmente con progresión acentuada- llegando a límites confiscatorios en momentos difíciles para las arcas fiscales y sólo para los grandes excedentes de fortunas o ganancias.

Sin embargo, la aplicación de la progresividad en los impuestos no ha producido las consecuencias tan graves que algunos vaticinaron: no ha llegado a debilitar la propiedad, ni ha ahuyentado al capital, ni ha impedido su acumulación, ni ha paralizado el progreso o el desarrollo económico.

Los mordaces denuestos con que Gentz, Thiers, J. Stuart Mill, Guyot, Froudhon, Wolowsky, etc., calificaron a la progresividad no pasan de ser críticas acerbas que casi han perdido hasta su valor histórico.

Por su claridad y sencillez, la proporcionalidad en los impuestos ha sido una regla admitida y aplicada durante mucho tiempo en todas las naciones, pero nuevas ideas de justicia o de interés fiscal han demostrado que no puede satisfacer los crecientes y múltiples necesidades de los Estados modernos. No tiene elasticidad suficiente para permitir los aumentos de los recursos fiscales que resulten indispensables: por una parte, no puede exigirse mayores contribuciones a los que poco o nada poseen y, por otra, no parece lógico que los que gozan de grandes fortunas o rentas aporten sólo una porción relativamente pequeña, con el pretexto de que es proporcional a la que puedan pagar los primeros.

Aunque las diversas teorías y soluciones propuestas no tienen una precisión y una eficacia capaces de salvar los inconvenientes o reparos que se oponen a la aplicación de la progresividad, existe cierta intuición evidente que antepone la "solidaridad social" a cualquiera otra concepción egoísta o destructiva.

Sería inhumano y contrario a la seguridad común buscada en la agrupación de las colectividades, que el Estado -con sus exacciones- hiciera peligrar la salud y la vida de los habitantes más pobres, mientras queden otros gozando de comodidades y lujos innecesarios. Pero, lo que en teoría parece razonable y justo no alcanza a traducirse en una regla concisa y definida que permita la aplicación de tales ideas.

Los muchos abusos y persecuciones políticas que se han cometido mediante el establecimiento de impuestos progresivos -en siglos pasados- y la extensión y continuo crecimiento de la progresividad en los impuestos a las sucesiones, a la renta, al capital, etc. -en el presente- han creado un sentimiento de prevención y desconfianza que atenta contra un pronunciamiento unánimemente favorable que podría haber surgido sin duda del reconocimiento de que la justicia de la imposición progresiva se evidenciaba por sus mismos resultados prácticos.

1) Análisis de las principales objeciones: Puede observarse que, del escuñame estudio de las principales impugnaciones al sistema, surge una conclusión condeñatoria menos definitiva e insalvable de lo que podría creerse de primera intención.

La configuración de la renta y hasta del capital se produciría invariablemente si se siguiera una progresión ilimitada y creciente por más baja que fuera la cuota inicial.

Sin embargo, esa suposición se contradice con los fundamentos de la progresividad impositiva, que no puede pasar de cierto límite, más allá del cual dejaría con menos renta o capital a los más ricos que a los menos afortunados, salvo que su propósito fuera la efectiva nivelación de las riquezas -para cuyo fin habría otros medios más directos- y aun así tendría que detenerse en el momento en que pasara a invertir las posiciones haciendo que los más ricos se convirtieran en los más pobres.

La ineficacia de su defensa teórica es atribuida al hecho de

que generalmente el impuesto progresivo sólo se aplica hasta un límite razonable y se convierte luego en proporcional para las rentas o fortunas mayores.

En primer lugar debe notarse que esa forma de aplicar la progresividad ha sido un recurso simplista usado para evitar los peligros de la confiscación, sin que ello signifique que sea el único que puede emplearse: matemáticamente hay progresiones regresivamente progresivas que crecen indefinidamente sin alcanzar en ningún momento a la confiscación total o a la parcial que previamente se fijó como límite prudente, si bien para los tramos superiores son casi proporcionales porque el crecimiento es mínimo.

En segundo lugar, no debe olvidarse que la expoliación puede resultar tanto o más grave con cualquier otro tipo de impuestos, se gún sea la magnitud de la cuota establecida.

Se la considera arbitraria y antijurídica por la inseguridad e imprecisión de las limitaciones a que debe ajustarse el impuesto progresivo, pero también podrían tildarse con los mismos defectos a los demás sistemas fiscales. La fijación de un tanto por ciento proporcional es tan arbitraria como cualquier escala progresiva y, si se pide prudencia al legislador, tan necesaria es en un caso como en el otro.

Hay un principio de diferenciación en los impuestos indirectos cuando se trata de no gravar a los artículos de primera necesidad; también en los impuestos directos se hace necesario y conveniente no alcanzar a las pequeñas rentas o fortunas, por su difícil y costosa recaudación, y será más resistido un gravamen proporcional elevado, que un impuesto con progresión suave y moderada.

La dificultad para fijar al legislador los términos de esa moderación es la misma en los gravámenes proporcionales que en los progresivos, pues no hay una regla que determine por qué la cuota proporcional ha de ser del 10 % y no del 20 % o cualquiera otra relación, como no la hay para el monto de los gastos públicos.

Contra las pretensiones excesivas del fisco pueden esgrimirse las garantías constitucionales que hayan sido acordadas con respecto al disfrute de los bienes, a la equidad de las contribuciones, etc., y, por otra parte, se puede recurrir a la restricción de los consumos más gravados con impuestos indirectos, a la emigración de capitales o cesación de actividades sujetas a pesados impuestos directos, a las eversiones y a la resistencia colectiva que, en más de una ocasión, ha provocado la derogación de los gravámenes resistidos o la caída de los gobiernos que se empeñaron en recaudarlos.

En este aspecto pueden encontrarse dos ventajas a favor de la progresividad: 1ª, que, al ser más difícil la traslación, el legislador conoce con más exactitud cuáles son los verdaderos contribuyentes, y 2ª, que, al gravarse más intensamente a las grandes rentas o patrimonios, la progresión sigue la línea de la oportunidad y de la menor resistencia: sabe dónde abunda la riqueza y quién puede contribuir con mayor facilidad.

El impuesto progresivo se adapta con más facilidad que el pro

Las teorías suelen hablar de la progresión como si se refirieran a un sistema fiscal o a un impuesto único y olvidan que actualmente son muchos los impuestos indirectos al consumo y los directos reales que inciden y son pagados en su mayor parte por las clases menos ricas y que, en el hipotético caso de que se llegara a suprimirlos totalmente, se reduciría de manera apreciable el mínimum para la subsistencia y la mayoría podría seguir pagando las cuotas menores que se fijaren para los impuestos personales progresivos.

No se llegaría tampoco a la completa generalidad con ningún impuesto regresivo o proporcional, por más rigurosa que fuera su aplicación, por cuanto es imposible o inútil exigir contribuciones a los que nada poseen -a los menesterosos, a los ancianos, a los niños, etc.- o a los que tienen escasos medios de vida; harían más costosa la percepción y más bien sería necesario socorrerlos en su indigencia o en su penosa situación.

La progresividad puede ser antieconómica cuando sus cuotas altas llegan a impedir la acumulación de los capitales útiles, desalientan el espíritu de empresa, fomentan la pereza o la imprevisión, absorben el ahorro, castigan el éxito, restringen y limitan la producción y paralizan el progreso.

Algunos hacen extensivos esos inconvenientes a todo género de progresión, lo que haría rechazarla de plano sin más averiguaciones, pero en realidad su aplicación no ha dado hasta ahora resultados tan desastrosos, porque la gravedad no esté en la forma progresiva de los impuestos, sino en la elevación de los tipos de imposición, en la intensidad de la carga soportada, que puede pesar tanto o más con otra clase de gravámenes, indirectos o proporcionales.

Por el contrario, la progresión puede ser ventajosa cuando consigue alejar las concentraciones nocivas del capital, cuando combate los excesos del lujo corruptor y cuando trata de fomentar la actividad y el desarrollo económico, gravando a los bienes improductivos, a los latifundios y al absentismo.

Las objeciones que se hacen a la progresividad porque puede incitar al fraude, a la evasión, a la emigración de los capitales o de los ricos, a cesar la inversión de nuevos capitales del extranjero (interesante en los países de desarrollo incipiente), etc., son adjudicables igualmente a cualquier otro gravamen o sistema fiscal.

Los impuestos altos -cualquiera sea su forma- estimulan al fraude y a la evasión, con la misma intensidad. De ello se encuentran quizá los ejemplos más notables -ajenos a toda progresión- en los impuestos indirectos al consumo y al lujo, en la clandestinidad de las destilerías de alcohol y en el contrabando aduanero, que originan la organización de verdaderas bandas de delincentes para eludir la ley fiscal.

En cuanto a la emigración o al ahuyentamiento del capital, se produce lo mismo con gravámenes proporcionales excesivos. Por otra parte, la movilidad del capital no es en realidad tan amplia como se cree y, además, la fuga se hace imposible cuando los otros países exigen contribuciones parecidas o más pesadas.

La impracticabilidad del sistema se atribuye también a la circunstancia de que para aplicar la progresividad se recurre a la su-
 yuxtaposición de tarifas fijas, proporcionales y regresivas.

Eso no sería una prueba irrefutable, pues podría obedecer a motivos de sencillez o simplificación de cálculos, así como a imperfecciones no salvadas por despreocupación o por falta de razonamientos previos. Lo cierto es que, apreciadas esas tarifas en su conjunto, se descubre una tendencia cuyas fallas parciales habría que estudiar para corregirlas o atenuarlas.

II - Teoría Matemática

Algunos autores o legisladores no se han conformado con exponer teorías o dar normas de equidad y justicia para la distribución de los impuestos y han tratado de encontrar las bases matemáticas que, según los conceptos sociales, económicos o financieros sostenidos, determinen y delimiten el grado de aceleración de las tarifas progresivas y sus alcances, sin que se llegue a la contradicción de sus principios, a la confiscación desmedida o a la arbitrariedad en su aplicación.

En la práctica, se han propuesto también soluciones o fórmulas a las que deberían ajustarse los impuestos progresivos, prescindiendo, por lo común, de basarse en fundamentos teóricos que aún son discutidos.

1) Soluciones teóricas: Freiherr von Gross propuso en el año 1848 una progresión hasta el $33\frac{1}{3}\%$; W. Obermüller aconsejaba en 1840 un tipo máximo de 50 %, y el H. Padre Liberatore creía que, para evitar el peligro de la expropiación, el impuesto progresivo por tramos no debía pasar del 60 %.

Ya en el año 1807 Charles Hall había previsto la posibilidad de adoptar fórmulas matemáticas para aplicar impuestos en series gradualmente crecientes, basadas en el cuadrado de la renta o en progresiones aritméticas o geométricas.

También Fauveau reconocía en 1854, refiriéndose a la teoría del igual sacrificio, que conducía a la progresividad impositiva, pues el valor moral de la fortuna no crece con tanta rapidez como su valor matemático o material; aquél venía a ser una función de éste y crecía con más lentitud que la variable, es decir $V = f(m)$, provocando el gravamen un sacrificio moral igual a $f(m) - f(m-1)$, cuyos valores no pretendió determinar.

F. J. Neumann explicaba en 1874 los fundamentos de un impuesto degresivamente progresivo basado en la capacidad contributiva con sacrificios iguales, según los excedentes de renta hasta un límite, pasado el cual la cuota sería proporcional porque, en las grandes rentas, las necesidades son de urgencia igualmente pequeña.

Destacáronse luego los autores holandeses que -siguiendo la teoría de Jevons sobre la utilidad marginal de los bienes- buscaron

Cohen Stuart observaba que las valuaciones parciales no podían variar en forma brusca y que las relaciones de valores debían tener en cuenta que la parte retirada por el impuesto, esto es las últimas necesidades no satisfechas, tenía menos valor que la renta remanente.

Basado en que el sacrificio del dinero entregado implica el de los goces que con él podían tenerse y que sólo debía procurarse que todos hicieran igual sacrificio de goces en proporción a los disfrutes totales, trató de sacar la ecuación algebraica que fijara esas relaciones entre renta, goces y sacrificio pecuniario, excluyendo el efecto o dolor moral que, según dicho autor, no interesa a la economía.

Sostenía que la tributación justa debía gravar en proporción al total de goces permitidos por la condición económica de cada contribuyente, deduciendo la parte destinada a satisfacer sus necesidades imprescindibles; para ello nada mejor que basarse en la curva de la utilidad final (esperanza moral), cuya solución matemática había sido intentada, entre otros, por Daniel Bernouilli (año 1738). Con la hipótesis de que la utilidad marginal de una parte de renta varía en proporción inversa a la renta total y llamando "u" a la utilidad final (variable), "k" a la satisfacción moral (constante), "m" al monto de la renta, "m₀" al minimum de existencia exento, "v" al valor subjetivo total, "s" al sacrificio proporcional relativo que cause el pago del impuesto, "i" a la cuota unitaria del gravamen y "r" al remanente de renta disponible después de abonarlo, resultaba u = $\frac{k}{m}$, de donde:

$$V = \int_{m_0}^m u \, dm = \int_{m_0}^m k m^{-1} \, dm = k (\log \cdot nep \cdot m - \log \cdot nep \cdot m_0) = \\ = \frac{k}{\log \cdot e} (\log \cdot m - \log \cdot m_0)$$

$$V (1 - s) = \int_{m_0}^r u \, dm = \frac{k}{\log \cdot e} (\log \cdot r - \log \cdot m_0) = \\ = \frac{k}{\log \cdot e} (\log \cdot m - \log \cdot m_0) (1 - s)$$

$$\log \cdot r = \log \cdot m + s \log \cdot m_0 = s \log \cdot m \quad \therefore r = m \left(\frac{m_0}{m} \right)^s = m (1 - i)$$

$$i = 1 - \left(\frac{m_0}{m} \right)^s$$

Aunque Cohen Stuart usaba otras notaciones y cálculos más complicados, llegaba al mismo resultado transcrito que, como puede observarse, tiene gran parecido con la fórmula simple antes consignada del impuesto proporcional sobre los excedentes de un monto exento o no gravado: $I = c (m - m_0)$. . . $i = c \left(1 - \frac{m_0}{m} \right)$. La conclusión no puede extrañar, pues partía del mismo supuesto, pero pecó en generalizaciones y creyó llegar a descubrir que la línea hipotética que determinaría las escalas del impuesto progresivo debía estar comprendida entre curvas dadas por la razón inversa de la raíz cúbica de la cuarta potencia y del cuadrado de la renta.

Consideró que esas curvas eran los límites extremos y que la solución justa debía estar comprendida entre éstos. Para aproximar se a la línea hipotética hallada antes para $s = 0,02$, hizo que las tres curvas coincidieran en el punto $m = 5.000$, $i = 0,045$ y que se mantuviera la anterior hipótesis $u = \frac{k}{m}$, para los valores de renta superiores a 20.000 florines, por cuanto no resultaba lógica la mayor divergencia de las curvas "límites" en las grandes rentas para las que, teóricamente, se sostiene que las diferencias en la utilidad marginal son cada vez menores.

Para $u = k' m^{-\frac{4}{3}}$, se tiene que:

$$V = \int_{m_0}^m k' m^{-\frac{4}{3}} dm = 3 k' \left(m_0^{-\frac{1}{3}} - m^{-\frac{1}{3}} \right);$$

$$V(1-s) = 3 k' \left(m_0^{-\frac{1}{3}} - m^{-\frac{1}{3}} - s m_0^{-\frac{1}{3}} + s m^{-\frac{1}{3}} \right) = 3 k' \left(m_0^{-\frac{1}{3}} - r^{-\frac{1}{3}} \right),$$

de donde resulta: $r = (1-i) m = m + s \left(m_0^{-\frac{1}{3}} - m^{-\frac{1}{3}} \right) \dots$

$$r = (1-i) m = \left\{ 1 + s \left[\left(\frac{m}{m_0} \right)^{\frac{1}{3}} - 1 \right] \right\} m \dots$$

$$i = 1 - \left\{ 1 + s \left[\left(\frac{m}{m_0} \right)^{\frac{1}{3}} - 1 \right] \right\}^{-3},$$

resultando, en la segunda sección de la curva, para $m_1 = 20.000$ fl.:

$$V = \int_{m_0}^{m_1} k' m^{-\frac{4}{3}} dm + \int_{m_1}^m k m^{-1} dm. \text{ Como el punto } u_1 \text{ para } m_1 \text{ es co}$$

mún a las dos secciones, se deduce que debe ser: $u_1 = k' m_1^{-\frac{4}{3}} =$

$$= k m_1^{-1}, \text{ de donde: } k' = k m_1^{\frac{1}{3}}; \text{ por lo tanto:}$$

$$V = 3 k' \left(m_0^{-\frac{1}{3}} - m_1^{-\frac{1}{3}} \right) + \frac{k}{\log.e} (\log.m - \log.m_1) =$$

$$= 3 k m_1^{\frac{1}{3}} \left(m_0^{-\frac{1}{3}} - m_1^{-\frac{1}{3}} \right) + \frac{k}{\log.e} \log \frac{m}{m_1};$$

$$V(1-s) = \left\{ 3 k \left[\left(\frac{m}{m_0} \right)^{\frac{1}{3}} - 1 \right] + \frac{k}{\log.e} \log \frac{m}{m_1} \right\} (1-s) =$$

$$= 3 k \left[\left(\frac{m}{m_0} \right)^{\frac{1}{3}} - 1 \right] + \frac{k}{\log.e} \log \frac{r}{m_1} \quad \therefore$$

$$\begin{aligned} \log \frac{r}{m_1} &= \log \frac{m}{m_1} - 3 s \log.e \left[\left(\frac{m}{m_0} \right)^{\frac{1}{3}} - 1 \right] - s \log \frac{m}{m_1} = \\ &= \log.(1-i) + \log \frac{m}{m_1} \quad \therefore \end{aligned}$$

$$\log.(1-i) = -s \left\{ \log \frac{m}{m_1} + 3 \log.e \left[\left(\frac{m}{m_0} \right)^{\frac{1}{3}} - 1 \right] \right\} .$$

Siendo $m > 20.000$, $m_1 = 20.000$, $m_0 = 500$, y $s = 0,0133996\dots$, sería:

$$\begin{aligned} \log.(1-i) &= - \left(0,042248 + 0,0134 \log \frac{m}{20.000} \right) = \\ &= 0,015384 - 0,0134 \log.m. \end{aligned}$$

Para la segunda línea "límite", basada en que: $u = k' m^{-\frac{2}{3}}$, resulta:

$$\begin{aligned} V &= \int_{m_0}^m u \, dm = 3 k' \left(m^{\frac{1}{3}} - m_0^{\frac{1}{3}} \right); \quad m^{\frac{1}{3}} - s \left(m^{\frac{1}{3}} - m_0^{\frac{1}{3}} \right) = r^{\frac{1}{3}} \quad \therefore \\ \frac{r^{\frac{1}{3}}}{m^{\frac{1}{3}}} &= (1-i) = 1 - s \left(1 - \frac{m_0^{\frac{1}{3}}}{m^{\frac{1}{3}}} \right) \quad \therefore i = 1 - \left\{ 1 - s \left[1 - \left(\frac{m_0}{m} \right)^{\frac{1}{3}} \right] \right\}^3, \end{aligned}$$

teniéndose, en la sección de la curva a partir de $m_1 = 20000$ florines:

$$\begin{aligned} \text{nos: } V &= \int_{m_0}^{m_1} k' m^{-\frac{2}{3}} \, dm + \int_{m_1}^m k m^{-1} \, dm = \\ &= 3 k' \left(m_1^{\frac{1}{3}} - m_0^{\frac{1}{3}} \right) + \frac{k}{\log.e} \log \frac{m}{m_1}, \quad \text{y como } k' = k m_1^{-\frac{1}{3}}, \end{aligned}$$

puesto que debe ser: $u_1 = k' m_1^{-\frac{2}{3}} = k m_1^{-1}$, se tiene:

$$\begin{aligned} V(1-s) &= 3 k \left\{ 1 - \left(\frac{m_0}{m_1} \right)^{\frac{1}{3}} + \frac{1}{3 \log.e} \log \frac{m}{m_1} - s \left[1 - \left(\frac{m_0}{m_1} \right)^{\frac{1}{3}} \right] - \right. \\ &\quad \left. - \frac{s}{3 \log.e} \log \frac{m}{m_1} \right\} = 3 k \left[1 - \left(\frac{m_0}{m_1} \right)^{\frac{1}{3}} + \frac{1}{3 \log.e} \log \frac{r}{m_1} \right] \quad \therefore \end{aligned}$$

simplificando y sustituyendo da:

$$\log \frac{r}{m_1} = \log(1-i) + \log \frac{m}{m_1} = \log \frac{m}{m_1} (1-s) - 3 s \log e \left[1 - \left(\frac{m_2}{m_1} \right)^{\frac{1}{3}} \right],$$

$$\log(1-i) = -s \left\{ 3 \log e \left[1 - \left(\frac{m_2}{m_1} \right)^{\frac{1}{3}} \right] + \log \frac{m}{m_1} \right\}.$$

Para $m_1 = 20000$, $m > 20000$, $m_0 = 500$, y: $s = 0,0284288\dots$, se tiene:

$$\begin{aligned} \log(1-i) &= - (0,026209 + 0,02843 \log \frac{m}{20000}) = \\ &= 0,096064 - 0,02843 \log m. \end{aligned}$$

Representadas gráficamente las curvas determinadas por Cohen Stuart, puede observarse (Fig. Nº 9) que el artificio a que recurrió

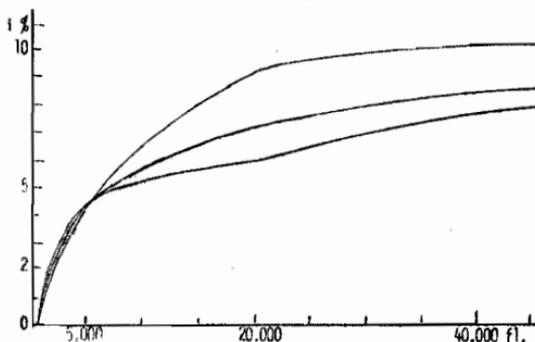


Fig. Nº 9

para evitar la divergencia en las rentas superiores resta regularidad a los límites elegidos. Por otra parte, la concavidad de las líneas "límites" podría ser muy distinta en la realidad: No se ha encontrado aún la manera de medir los sacrificios psíquicos y, en cuanto a la curva de la utilidad final y

a lo mínimo necesario para la subsistencia, difieren asimismo según la época, el lugar, la familia y la situación personal de cada individuo, sufriendo además continuas fluctuaciones por las causas más diversas.

En marzo de 1893, L.L.Vauthier -que ya había hecho publicaciones anteriores sobre el mismo tema- explicó la posibilidad de elegir curvas parabólicas o hipérbolas, para aplicar los impuestos progresivos en forma que nunca se llegara a la confiscación total de la materia gravada.

Para ello separaba una parte de esa materia, que quedaba siempre excluida del gravamen, y sobre el resto calculaba una cuota proporcional de imposición. Era, en otras palabras, la fórmula del impuesto proporcional con un mínimo exento: $I = c(m - m_0)$; de donde

$$i = c \left(1 - \frac{m_0}{m} \right) = c - \frac{c m_0}{m}. \text{ El monto del impuesto reclamado "I"}$$

se agranda con el crecer de la parte gravada ($m - m_0$) sin afectar a la parte exenta " m_0 ", mientras que la cuota unitaria " i " del gra-

vamen, con relación a la materia imponible total "m", aumenta a medida que ésta es mayor, puesto que va disminuyendo el valor de la fracción $\frac{c-m}{m}$ hasta llegar a cero cuando $m = c$; en consecuencia,

"i" no podría exceder, en ningún caso, del límite prefijado "c". La curva resultante es una hipérbola equilátera referida a sus asíntotas: una, el eje de las "i" y la otra, una paralela al eje de

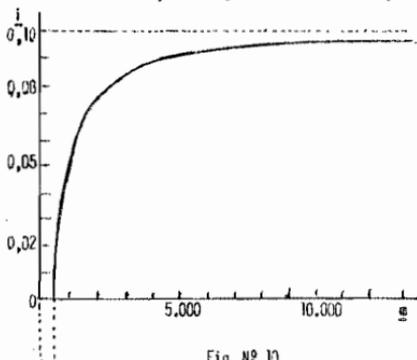


Fig. Nº 10

las "m" a la distancia "c" de ese eje. Tomando el mismo ejemplo presentado por Vauthier -para $m_0 = 500$ y para $c = 0,10$ - su representación gráfica (Fig. Nº 10) lo definiría como un impuesto regresivamente progresivo, continuo y de tipo moderado. Como cuando "m" era menor que " m_0 " resultaba "i" negativo y habría que cobrar al fisco, en vez de pagar el impuesto, Vauthier advertía que era bueno seguir las reglas, pero que no había que obedecerlas siempre servilmente.

Una explicación más acertada fué la que dió M. Marsili Libelli en 1903, pues basándose en la presunción de que las necesidades son decrecientes a mayor fortuna y tienden a cero sin alcanzarlo nunca, debido a que los deseos humanos de riquezas no se sacian jamás, representó gráficamente (Fig.

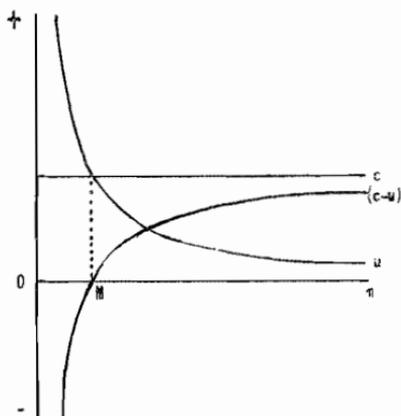


Fig. Nº 11

Nº 11) la curva de las necesidades individuales "u" (utilidades marginales), la necesidad colectiva "c" (gastos del Estado) y la diferencia entre ambas (c-u), llegando a las siguientes conclusiones:

- Que el impuesto debería ser progresivo, porque la diferencia (c-u) es creciente.
- Que la progresión debería ser continua, porque en esa forma varía dicha diferencia.
- Que esa progresión ha de ser decreciente, porque tiende a un límite que nunca puede ser superior al 100 %.
- Que hay que admitir un mínimum exento (OM). La parte negativa de la diferencia daría esa idea y también la de indemnización de vida por el Estado a los que carecen de lo indispensable para la vida. En cierto modo, esa indemnización existe y puede traducir

se en obras de asistencia social o en socorros de la beneficencia sostenida o ayudada por aquél.

También, entre las fórmulas que prescinden de teorías discutibles y sólo buscan una solución práctica, evitando la confiscación y permitiendo la desgravación de las pequeñas rentas o riquezas, merece un breve comentario la propuesta por Masé Dari en 1897, para aplicar el impuesto "progresional" de Garnier: $I = c m - k \sqrt{m}$, en donde "c" sería la cuota unitaria máxima - que sólo se alcanzaría teóricamente para una materia imponible $m = \infty$ - y la constante "k" estaría determinada por el mínimo exento " m_0 " cuando el impuesto es nulo, vale decir que: $I = c m_0 - k \sqrt{m_0} = 0 \therefore k = c \sqrt{m_0}$, con lo que en definitiva: $I = c (m - \sqrt{m_0 m}) \therefore i = c (1 - \sqrt{\frac{m_0}{m}})$. Comparándola con la fórmula de Vauthier, puede observarse que su principal diferencia radica en que la parte no afectada por la cuota proporcional "c", no es un monto fijo, sino creciente, por estar en función de \sqrt{m} ; en efecto, siendo $\sqrt{m_0}$ constante, el valor de $\sqrt{m_0 m}$ aumenta con el crecer de "m". En cuanto a la cuota fraccionaria para los incrementos de materia imponible $m > m_0$, se obtiene con la determinación de la derivada de "I": $I' = \frac{dI}{dm} = c - \frac{c \sqrt{m_0}}{2 \sqrt{m}}$.

2) Fórmulas para su aplicación: Diversas soluciones han sido buscadas para evitar el abuso o la arbitrariedad en la aplicación práctica de los impuestos progresivos, llegándose a fijar sus limitaciones en algunos países por medio de disposiciones constitucionales y de leyes dictadas para esos fines.

En varios cantones de Suiza, la respectiva Constitución autorizó la progresividad siempre que fuera "moderada", aunque no se aclaró cuál era el alcance de ese concepto tan elástico. En otros cantones fué más precisa y terminante; así, en Soleure, la Constitución dispuso que el impuesto progresivo no podría exceder del duplo del proporcional y, en Argovia, se estableció que el suplemento progresivo no excedería de la mitad del impuesto proporcional. Aún más categórico y conciso fué el Consejo cantonal de Vaud que al aplicar la ley del 21 de agosto de 1886 -interpretativa del artículo 19 de la Constitución de 1885- fijó las relaciones de crecimiento de las cuotas por mil, basándose en el logaritmo del número de francos imponibles, criterio que es para F.W. Blockmer una de las soluciones más acertadas.

Sin embargo, la aplicación de semejante criterio no tuvo la amplitud que pudiera creerse al enunciado y debe recalcar que, precisamente en el impuesto a la riqueza mueble, que rigió en Vaud para el año 1887, la escala logarítmica tuvo la limitada misión de servir de base para que se establecieran las relaciones de aumento con que se fijaron las cuotas unitarias. Tales cuotas, que eran proporcionales dentro de cada categoría, debían ser abonadas por los capitales clasificados en siete categorías: la 1ª, de 1 franco a 25.000, el 0,12 %; la 2ª, de 25.001 a 50.000 francos, el 0,18 %; ... y así sucesivamente hasta la 7ª, de más de 800.000, el 0,48 %.

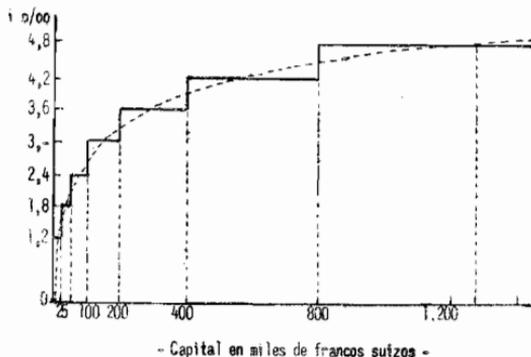


Gráfico Nº 7

Como puede observarse (Gráfico Nº 7) se seguía simplemente el principio de que a doble cantidad de materia imponible, la cuota del gravamen aumentaba en 0,6 por mil, a partir de 25.000 francos, pero -fijados así los límites de las siete categorías (escalones)- las cuotas respectivas eran uniformes (proporcionales) para cualquier monto.

Teóricamente, debió adoptarse una curva continua, basándose -por ejemplo- en la exención de los capitales mobiliarios, reconocida hasta 5.000, (Gráfico Nº 7, curva punteada) y según la fórmula:

$$i = \frac{0,0012}{\log 4} \cdot \log \frac{m}{5000} = \frac{12}{10000} \cdot \frac{\log m - 3,69897}{0,60206} \quad \text{Generali}$$

$$\text{zando se obtiene: } i = \frac{c}{\log b} \cdot \log \frac{m}{m_0} = \frac{c (\log m - \log m_0)}{\log b}$$

Además, al pasar de una categoría a otra superior se producía cierta confiscación de los últimos incrementos de riqueza, debido al aumento por escalones en las cuotas unitarias. Para evitar, siquiera en parte, esa anomalía, podría haberse recurrido a una fórmula matemática que fijara el crecimiento de las cuotas parciales sobre las fracciones sucesivas del capital gravado. Pero en la práctica se tropezaría con grandes dificultades para utilizar esas fórmulas, pues no siempre están en condiciones de manejarlas ni los contribuyentes ni los agentes del fisco, y sería necesario confeccionar tablas interminables del gravamen, ya fuera de franco en franco o -para ser más exactos- de céntimo en céntimo, que correspondiera a cada monto de riqueza imponible.

Para salvar esas complicaciones se ha apelado a la división de los montos gravados en categorías o en secciones, a los redondeos de esos montos o fracciones, a la superposición de cuotas fijas o de tarifas proporcionales, etc. La simplificación hace inevitable que se produzcan regresiones o confiscaciones parciales, o por lo menos (yuxtaposición de cuotas proporcionales sobre los incrementos) que la curva de las cuotas unitarias sobre el total de materia imponible no sea normalmente continua, sino integrada por una sucesión de secciones de curvas progresivas.

Aun en aquellos casos en que se adoptaron fórmulas de progresividad continua, ésta llegó a desvirtuarse en la práctica, cuando se admitieron los redondeos de los montos gravados o del impuesto exigible. Así, por ejemplo, el impuesto complementario italiano de 1923 sobre la renta total debía aplicarse según la curiosa fórmula:

$$i = 0,0004185 m^{0,39637}; \text{ pero, el real decreto del 19 de febrero de}$$

1925 aceleró que debían redondearse las rentas imponibles: cada 500 liras, entre 3.000 y 5.000, hasta cada 10.000 liras en los excedentes de 500.000, considerando enteras las fracciones de más de la mitad de esos escalones. Resultaba de ello que: para rentas netas totales desde 3.000 a 3.025 el gravamen era de 1 % sobre 3.000 liras, es decir 30 liras; de más de 3.025 hasta 3.075 liras, el impuesto era de 1,01 % sobre 3.050, esto es 30,81 liras; etc. Mientras las rentas inferiores a 3.000 liras estaban excluidas de ese gravamen complementario, las de 3.000 debían pagar 30 liras, quedando reducidas a 2.970 liras; las de 3.030,80 abonaban 30,81 liras de impuesto, con lo que el contribuyente se quedaba con igual renta neta que el que había obtenido nada más que 2.999,99 liras en el año. Más graves eran esas confiscaciones parciales a medida que crecía la extensión de los tramos, v.gr.: la renta remanente fué de 467.000 liras, tanto para el que tuvo 505.000 de renta total, como para el que alcanzó a 506.066 liras.

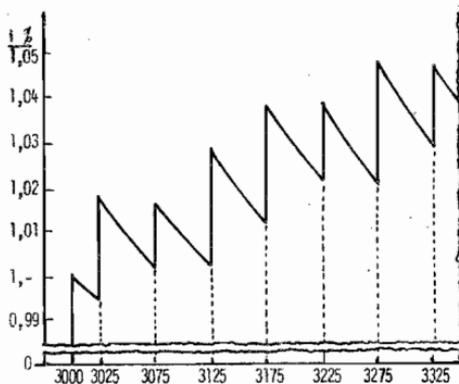


Gráfico Nº 8

Si se representaran gráficamente (por lo menos los primeros tramos, dada la amplitud que sería necesario dar a una representación completa y clara) las variaciones de la cuota unitaria que se aplicó en la realidad, resultaría una curva quebrada irregular, de tendencia parabólica, como puede observarse en el gráfico Nº 8, cortado horizontal y verticalmente.

En realidad, no pasó de ser un impuesto fijo por clases, confiscatorio de los incrementos límites, progresivo en cuanto a las cuotas unitarias por categorías y regresivo dentro de cada clase. Debieron publicarse tablas del gravamen que correspondía a cada monto de renta desde 3.000 hasta 1.000.000 de liras (en la edición oficial ocuparon 14 páginas), sin que la complicada fórmula adoptada sirviera para salvar los inconvenientes prácticos referidos.

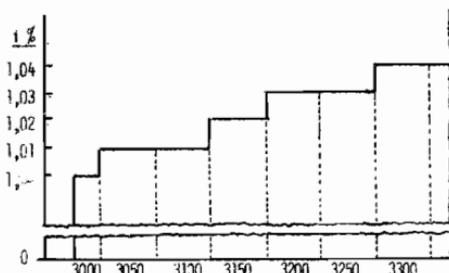


Gráfico Nº 9

En el gráfico Nº 9 -dividido en clases- pueden apreciarse los primeros escalones que resultaron

del redondeo de rentas, siguiendo el gravamen una tendencia regresivamente progresiva.

Para representar todos los escalones debería tomarse un gráfico suficientemente amplio, lo mismo que para destacar la regresión que se producía dentro de todas las clases, calculando la cuota unitaria que correspondía para cada monto de renta intermedia. Esos gráficos serían enormes; pero, para la aclaración de los fenómenos observados, basta su reproducción parcial, pues las mismas características presentaban todos los demás tramos.

La fórmula dada pudo simplificarse con resultados parecidos,

$$\text{transformándola por ejemplo en: } i = 0,0004 m^{\frac{2}{5}} = 0,04 \left(\frac{m}{100000} \right)^{\frac{7}{5} - 1},$$

de tipo semejante al de la fórmula general: $i = c \left(\frac{m}{b} \right)^{p-1}$ (ver Fig. Nº 6). Para la materia imponible básica $b = 100.000$ libras, la cuota unitaria hubiera sido $c = 0,04$, en tanto que, en el impuesto complementario italiano del año 1925, la cuota del 4 % correspondía a 99.000 libras de renta neta total (categoría de más de 98.500 hasta 99.500 libras). El monto del gravamen para cualquier valor de "m" hubiera sido calculado con la fórmula general antes comentada:

$I = C \left(\frac{m}{b} \right)^p$, de donde: $I = 4000 \left(\frac{m}{100000} \right)^{1,4} = \frac{4 m^{1,4}}{10.000}$. Las sucesivas cuotas fraccionarias "I" sobre los incrementos de materia imponible hubieran podido fijarse según $I' = 0,00056 m^{0,4}$ (Fig. Nº 12).

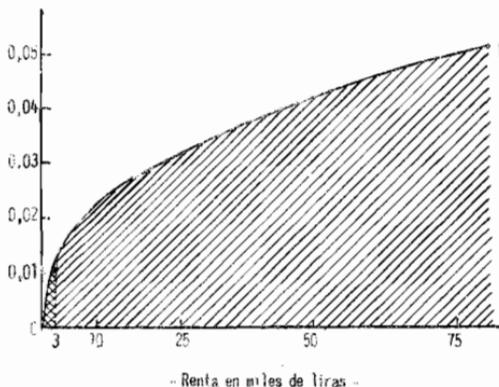


Fig. Nº 12

nera que para $m = 3000$, se tuviera $I = 0$. Ello se hubiera obtenido con la fórmula: $I' = 0,00056 (m - 3000)^{0,4}$, que en general puede expresarse:

$I' = c \left(\frac{m - m_0}{b} \right)^{p-1}$, de donde: $I = C \left(\frac{m - m_0}{b} \right)^p$, y a su

Pero, si se desea mantener la exclusión de las rentas inferiores a 3.000 libras y evitar la brusca exacción a las rentas de 3.000 y a las superiores inmediatas, podría haberse distribuido el monto del impuesto que hubiera correspondido a las primeras 3.000 libras (29,51 libras), entre los incrementos siguientes, o bien correr toda la curva de m_0

$$\text{vez: } i = \frac{1}{m} = \frac{C}{m} \left(\frac{m - m_0}{b} \right)^p.$$

Las dificultades de los cálculos que no siempre están al alcance de todos y la imposibilidad práctica de confeccionar tablas extensísimas que previeran la totalidad de los montos de materia imponible que pudieran existir, hacen necesario apelar a otros arbitrios o artificios que rompan la regularidad de la progresión; pero, aun así, podrían haberse evitado en gran parte las confiscaciones o regresiones parciales, si en el citado impuesto italiano, se hubiera optado por fijar sucesivas cuotas proporcionales sobre los acrecentamientos de la renta gravada.

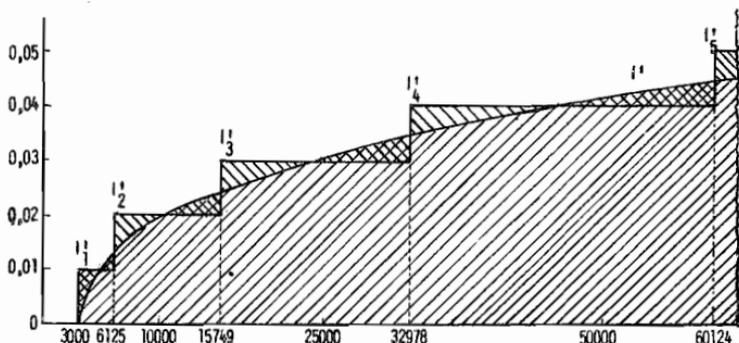


Fig. Nº 13

En la figura Nº 13 están representadas: parte de la curva teó

rica $I' = 0,00056 (m - 3000)^{0,4}$, y un ejemplo de la forma en que podría adaptarse una sucesión de cuotas fraccionarias proporcionales a los excedentes de renta, de manera que para cada tramo resulte un gravamen total igual al de aquella fórmula. Llamando respectivamente " m_{n-1} " y " m_n " a los límites inferior y superior de cada tramo, al que correspondería una tarifa proporcional " I'_n ", tendríase

$$\int_{m_{n-1}}^{m_n} I' dm = C \left(\frac{m_n - m_0}{b} \right)^p - C \left(\frac{m_{n-1} - m_0}{b} \right)^p, \text{ deberá ser igual a:}$$

$I'_n (m_n - m_{n-1})$. Efectivamente, en la mencionada figura se tiene:

$$\int_{3000}^{6125} di = \frac{4}{10000} (6125 - 3000)^{1,4} = 31,25 = 0,01 (6125 - 3000);$$

$$\int_{6125}^{15749} di = 0,0004 (12749^{1,4} - 3125^{1,4}) = 192,48 = 0,02 \cdot 9624;$$

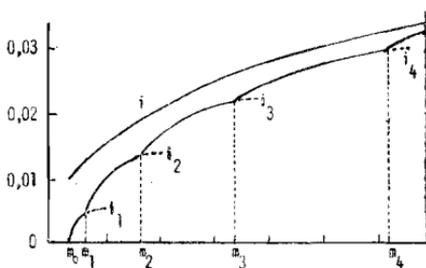
$$\int_{15749}^{32978} dI = 0,0004 \left(29978^{1,4} - 12749^{1,4} \right) = 516,87 = 0,03 \cdot 17229 ;$$

$$\int_{32978}^{60124} dI = 0,0004 \left(57124^{1,4} - 29978^{1,4} \right) = 1.085,84 = 0,04 \cdot 27146 ;$$

$$\int_{3000}^{60124} dI = 0,0004 \left(60124 - 3000 \right)^{1,4} = 1.826,44 =$$

$$= 0,01 \cdot 3125 + 0,02 \cdot 9624 + 0,03 \cdot 17229 + 0,04 \cdot 27146.$$

Ahora bien, relacionando el impuesto con la renta neta total gravada, se tiene una cuota unitaria continuamente progresiva, cuya curva está formada por secciones de las curvas $i_1, i_2, i_3, i_4,$ etc.,



- Renta neta en miles de libras -

Gráfico N° 10

que siguen la misma tendencia de la curva básica "i" del impuesto italiano comentado (Gráfico N° 10). En

$$\text{general: } i_1 = \frac{I'_1 (m - m_0)}{m},$$

para "m" menor que "m₁";

$$i_2 = \frac{I'_1 (m_1 - m_0) + I'_2 (m - m_1)}{m}$$

para $m_1 < m < m_2$; y luego:

$$i_3 = \frac{I'_2 (m_2 - m_1) + I'_3 (m - m_2)}{m} \text{ para}$$

$m_2 < m < m_3$; etc. Como se supone que el gravamen es progresivo, debe ser: $I'_1 < I'_2 < I'_3 < \dots < I'_n$, y denominando " Δ_{n-1} " a la diferencia $I'_n - I'_{n-1}$, resulta para $m_{n-1} < m < m_n$:

$$i_n = \frac{I'_1 (m_1 - m_0) + I'_2 (m_2 - m_1) + \dots + I'_n (m - m_{n-1})}{m}$$

$$= I'_n = \frac{\Delta_{n-1} m_{n-1} + \dots + \Delta_2 m_2 + \Delta_1 m_1 + \Delta_0 m_0}{m}, \text{ donde } \Delta_0 = I'_1.$$

Cuando $m = m_{n-1}$ se tiene: $I'_n - \frac{\Delta_{n-1} m_{n-1}}{m_{n-1}} = I'_n - (I'_n - I'_{n-1}) = I'_{n-1}$

correspondiendo una cuota unitaria igual a: $i_{n-1} = \frac{I'_{n-1}}{m_{n-1}}$, y siendo:

$$I'_{n-1} = I'_1 (m_1 - m_0) + I'_2 (m_2 - m_1) + \dots + I'_{n-1} (m_{n-1} - m_{n-2}) \dots$$

$$i_n = \frac{I'_{n-1} + I'_n (m - m_{n-1})}{m}, \therefore i_n \cdot m = I'_{n-1} + I'_n (m - m_{n-1}).$$

Ese fué el sistema seguido, entre otros, para el impuesto neozelandés a las herencias, establecido en el año 1881, aunque no reconocía exención alguna. Comenzaba con el 2 % sobre

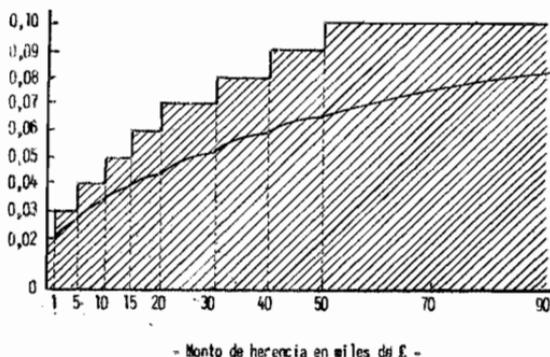


Gráfico Nº 11

$$I = 0,1 m - 1710 \quad i = 0,10 - \frac{1710}{m} \quad (\text{Gráfico Nº 11}).$$

La fijación de cuotas unitarias que crecían por escalones o categorías ha hecho buscar otras soluciones que atenuaren o reprimieran las confiscaciones parciales provocadas por el salto de una categoría a otra superior.

En diversas legislaciones se ha preceptuado, mediante disposiciones expresas, que en ningún caso podría quedar después de abonado el gravamen un remanente inferior al que resultara para un monto de materia imponible menor, o bien que únicamente se gravaría una parte del excedente, al pasar de una categoría a otra sometida a una cuota unitaria mayor que pudiera producir aquella situación anormal.

Tal es el caso previsto por la ley alemana del 10 de octubre de 1934 sobre impuesto a la herencia, que dispuso claramente que la diferencia entre el gravamen calculado de acuerdo con la tabla de la tarifa y el que hubiese correspondido si no se hubiera sobrepasado el límite del valor máximo de la categoría precedente, sólo se percibiría: a) por la mitad del exceso sobre ese límite, si la cuota no pasaba del 30 %; b) por los 3/4 de ese excedente, si el impuesto variaba entre el 30 % y el 50 %; c) por los 9/10 de tal excedente, si la tarifa aplicada pasaba del 50 %.

La solución propuesta no deja de ser ingeniosa y evita la contradictoria aplicación de impuestos llamados progresivos que, en el paso o salto de una categoría a otra superior, dejan a ésta en situación desventajosa con respecto a la anterior. Su aparente sencillez no parece, sin embargo, razón suficiente para preferirla a la sucesión y acumulación de cuotas proporcionales parciales por tramos -pero en progresión continuamente creciente- ni a la fijación

las primeras £ 1.000, seguía con el 3 % sobre las siguientes £ 4.000 y llegaba a $I' = 0,1$

para los excedentes de £ 50.000, sin que la cuota unitaria sobre el monto total de la herencia alcanzara al 10 %, puesto que cuando la materia gravada "m" era mayor de 50.000, resultaba que:

de montos exentos variables. En efecto, su representación gráfica

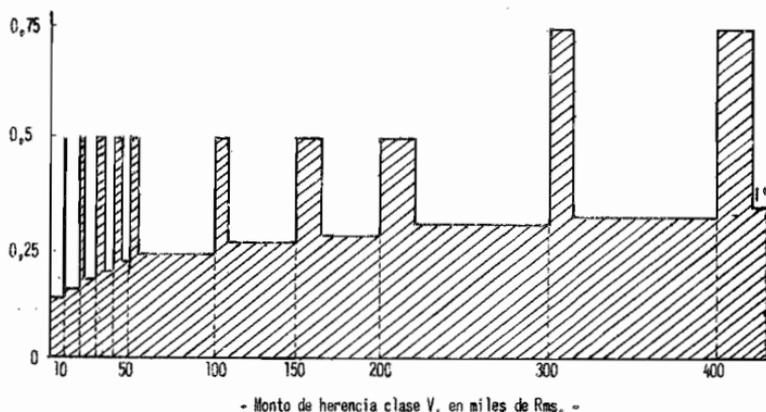


Gráfico N° 12

permite observar (Gráfico N° 12) que en los pasajes de un tramo a otro superior se interponen pequeñas secciones intermedias, para las que el gravamen es fuertemente elevado.

Para la clase V (demás parientes y legatarios) resultaba, por ejemplo, que las cuotas parciales por secciones eran: de 0 a 10.000 reichsmarcs, 14 %; de 10.000,01 a 10.588,24 reichsmarcs, 50 %; de 10.588,25 a 20.000, 15 %; ... ; de 220.000 a 300.000 reichsmarcs, 30 %; de 300.000,01 a 313.953,49, 75 %; de 313,953,50 a 400.000 Rm., 32 %; ... ; de 8.727,272,74 a 10.000.000 de reichsmarcs, el 57 %; de 10.000.000,01 a 11 millones de reichsmarcs, 90 %, y sobre todo excedente de 11.000.000, el 60 %.

La determinación de esos límites es fácil de conseguir recordando que el impuesto no puede ser mayor que el correspondiente al máximo de la categoría inferior más la exacción permitida "c" sobre el excedente, es decir: $I = i_{n-1} m_{n-1} + c (m - m_{n-1}) = i_n m$, de donde puede inferirse que, entre el límite sobrepasado " m_{n-1} ", y:

$$m = \frac{(c - i_{n-1}) m_{n-1}}{c - i_n}, \text{ se aplica la cuota intermedia "c" de exacción}$$

máxima, produciéndose el cambio a la cuota siguiente de la escala " i_n " cuando la materia imponible "m" alcanza a ese último valor.

Por último puede mencionarse la fórmula citada por I.L.Gras-si, que es la que había aconsejado la Comisión Especial del Estado Norteamericano de Massachusetts en el año 1916 y que fué adoptada por la comisión australiana designada para estudiar una progresión racional para el impuesto a las herencias. Expresada en las notaciones escogidas para esta exposición, la ecuación matemática que permitía fijar el monto del gravamen mencionado que correspondía a

cada monto de herencia o al de las sucesiones, que se dividían en clases según su monto, era: $I = \frac{m - \sqrt{1000 m}}{10}$.

En realidad, esa fórmula generalizada es la misma que propuso antes Masè Dari, puesto que $1/10$ es la cuota unitaria máxima "c" y 1000 el minimum exento "m₀"; resultando: $I = c (m - \sqrt{m_0 m})$.

$$i = c \left(1 - \sqrt{\frac{m_0}{m}} \right), \text{ o bien: } i = \frac{1}{10} - \frac{\sqrt{1000}}{10 \sqrt{m}} = 0,1 - \sqrt{\frac{10}{m}}.$$

La determinación de las fórmulas matemáticas a que responde cualquier impuesto progresivo aplicado y su representación gráfica permiten, como se ha visto, hacer más evidentes sus irregularidades e indagar soluciones adecuadas para mitigarlas o suprimirlas sin modificar la estructura general, ni su tendencia ("trend").

III - Límites de la Progresividad en los Impuestos.

Tres son los requisitos esenciales que debe llenar cualquier forma técnica de progresión impositiva, para no contradecirse con sus principios:

- Las cuotas unitarias "i" con relación al total de la materia imponible "m" deben ser continuamente crecientes, o lo que es lo mismo: $i_1 < i_2 < \dots < i_n$.
- Las cuotas parciales "I" sobre los sucesivos incrementos de la materia gravable deben crecer también en forma continua, esto es: $I'_1 < I'_2 < \dots < I'_n$.
- Cumplidos ambos requisitos, debe necesariamente deducirse que la materia imponible remanente, después de pagado el gravamen, ha de ser mayor -o por lo menos igual- a la de los tramos inferiores, siendo por lo tanto imposible alcanzar a la confiscación total, puesto que: $m_1 = I_1 < m_2 = I_2 < \dots < m_n = I_n$.

En la práctica, solamente cumple esas condiciones el sistema de exención, para todos los contribuyentes, de una parte "m₀" de la materia imponible, pues la aplicación de cuotas fraccionarias sobre los acrecentamientos de materia gravada tropieza con la falta de sencillez en los cálculos y debe efectuarse su cómputo por secciones, mediante tarifas proporcionales. La aplicación de cuotas unitarias por escalones tiene, además de ese defecto, el de crecer desproporcionadamente al pasar de una categoría a otra superior, originando confiscaciones parciales que reducen los montos límites a menor remanente que el de sus inferiores. Esas incongruencias se agravan cuando, en lugar de tarifas proporcionales por escalas, se establecen cuotas fijas de impuestos por categorías o clases, dentro de las cuales se produce una regresión.

La exención de un mínimum fijo " m_0 " y la imposición fraccionaria a los sucesivos aumentos de materia imponible pueden agruparse en un sistema único, consistente en la exclusión de una parte fija (mínimum exento) o variable (según los incrementos) de la materia gravable.

1) Exención de las rentas o fortunas mínimas: Resulta definiendo así un límite de la progresión, en los montos menores de rentas o patrimonios indispensables para la subsistencia o sobre los que la percepción del gravamen sería dificultosa o improductiva.

En primer lugar, la fórmula $I = c (m - m_0)$ es aplicable para cualquier monto de materia gravada " m ", y lo mismo: $i = c \left(1 - \frac{m_0}{m}\right)$.
 Resulta entonces: $i_n = c \left(1 - \frac{m_0}{m_n}\right)$; $i_{n+1} = c \left(1 - \frac{m_0}{m_{n+1}}\right)$; y haciendo

$$\text{donde } m_{n+1} - m_n = \delta_n, \text{ se tiene: } i_{n+1} - i_n = c \left(\frac{m_0}{m_n} - \frac{m_0}{m_{n+1}} \right) =$$

$$= c m_0 \frac{m_{n+1} - m_n}{m_n \cdot m_{n+1}} = \frac{c \delta_n m_0}{m_n (m_n + \delta_n)}. \text{ Cuanto mayor fuera " } m_n \text{ ", menor}$$

sería la diferencia o crecimiento de la cuota " i_n ", mientras que en los primeros tramos el aumento es rápido si " m_0 " es pequeño.

De esto surge una contradicción entre la teoría y la práctica: teóricamente, el crecimiento de la cuota debería ser suave y regular desde el límite exento, con leve decrecimiento en los tramos superiores, para lo que sería necesario fijar una exención grande; en la práctica, la parte exenta debe ser la menor posible (mínimum de existencia o rendimiento nulo) y con la fórmula citada el aumento de la cuota se produciría rápidamente en los primeros excedentes, para quedar casi estacionaria en los siguientes.

En consecuencia, la solución debe encontrarse entre esos límites extremos (mínimum fijo grande y mínimum fijo pequeño) y para ello habría que modificar el sistema e introducir una corrección a la fórmula hallada, haciendo que la parte exenta no fuera una cantidad fija, sino variable " $f_0(m)$ " en función del mayor o menor monto

de materia imponible: $i = c \left[1 - \frac{m_0 f_0(m)}{m} \right]$. La determinación de la ecuación que dé los valores de " $f_0(m)$ " depende de los criterios más o menos arbitrarios que se sigan: para Cohen Stuart habría sido,

por ejemplo: $f_0(m) = \left(\frac{m_0}{m}\right)^{s-1}$, siendo $c \neq 1$, y la parte exenta decre

ciente; para Masé Dari sería: $f_c(m) = \sqrt{\frac{m}{m_0}}$, y la porción no gravada crecientes.

En lo que coinciden las teorías y la práctica es en la equidad y conveniencia de eximir totalmente a las rentas o fortunas mínimas, que representen el mínimum imprescindible para la vida decorosa del contribuyente y su familia, sin caer en la indigencia: jornal medio normal de un asalariado común.

2) Confiscación parcial: Otro límite de la progresividad debe encontrarse en la absorción total de la materia gravada o de los incrementos de ésta. Aun la confiscación completa tiene su término y sólo podría ser parcial, pues -partiendo de la hipótesis indiscutible de que todos necesitan lo indispensable para seguir viviendo- la expropiación únicamente podría alcanzar al excedente del mínimum de subsistencia. En tal caso, no se trataría de una imposición progresiva, sino de una especie de expropiación comunista: igualdad en la pobreza.

El gravamen sería: $I = m - m_0$, de donde; teniéndose que el valor máximo de "c" es igual a 1: $i = 1 - \frac{m_0}{m}$. La cuota unitaria

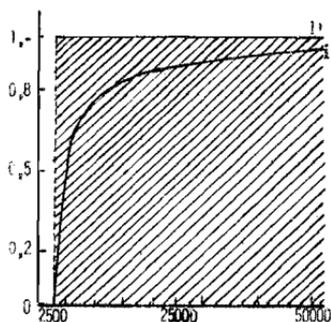


Fig. N° 14

"i" de esa exacción es progresiva sólo en apariencia (Fig. N° 14), ya que, referido a los acrecentamientos de la materia imponible "m", la cuota parcial "I" es constante y proporcional sobre el exceso de " m_0 ", resultando $I' = 1$ (100 % sobre la parte excedente $m - m_0$). En la figura N° 14 se han representado gráficamente ambas líneas ("i" e "I") para un monto exento $m_0 = 2.500$.

Para que pueda cumplirse la segunda condición (que las cuotas parciales sobre los incrementos sigan un orden creciente) es necesario comenzar por una cuota I'_1 , para el primer excedente de " m_0 ",

que sea menor que 1, y así sucesivamente tendrían que ser las siguientes: $I'_1 < I'_2 < I'_3 < \dots < I'_n < 1$. El límite máximo de esa pro-

gresión estaría dado por una curva que se aproximase al valor 1 al llegar al mayor monto de materia gravable, a no ser que se pretendiera confiscar todo exceso de cierto monto, en cuyo caso cesaría la progresión impositiva, para convertirse en gravamen proporcional con cuota del 100 % sobre el exceso: limitación o nivelación de riquezas o rentas, ajena a la progresividad técnica.

Finalmente, como la materia imponible no absorbida por el impuesto debe ser igual o mayor que " m_0 " - excluyendo los montos menores de " m_0 ", no sujetos al gravamen- se tiene (tercera condición):

$m_0 < m_1 \sim I_1 < m_2 \sim I_2 < \dots < m_n \sim I_n$. Lógicamente, el límite máximo que impida las confiscaciones totales o parciales estaría dado por una curva "I" que empiece en cero para $m = m_0$ y ascienda en forma continua sin llegar al valor 1 (cien por ciento) para el monto mayor de materia gravable, de tal manera que absorba casi todo el excedente del mínimo necesario para la subsistencia.

Sin embargo, esa absorción sería excesiva y estaría en contra posición con las bases teóricas, puesto que obligaría a efectuar un rápido crecimiento en las primeras cuotas para luego continuar con un aumento pequeño y casi insensible en los tramos superiores.

Por otra parte, no debe olvidarse que al restringir o anular todo interés en aumentar las rentas o riquezas la productividad del impuesto se reduciría, con resultados contraproducentes para la economía y para el fisco. Es necesario, pues, suavizar el ascenso de la curva en los primeros tramos y conformarse con no exceder de una cuota prudente para los montos superiores, sin incurrir en regresiones o confiscaciones parciales.

Además conviene recordar que en diversas naciones existen disposiciones constitucionales y jurisprudencias contrarias a los gravámenes que se reputan confiscatorios cuando pasan de ciertos límites (variables según países y épocas), aunque no absorban la totalidad del capital o de la renta, ni sus excedentes mayores.

3) Necesidades fiscales: La moderación en las cuotas está supeeditada a los recursos que necesite el Estado para atender a sus gastos, puesto que si éstos no son muy grandes o cuenta con otros ingresos no tiene motivos para imponer gravámenes confiscatorios o elevados. Dichos gastos fijan el límite del monto a que deberán ascender los ingresos.

Crear o modificar impuestos que pueden llegar a producir recaudaciones superiores a las que necesita el Estado es una mala política fiscal, pues incita a realizar gastos inútiles y a dilapidar los fondos recolectados. Por eso, cualquier reforma o ajuste del sistema fiscal vigente, deberían ser precedidos de un estudio serio e imparcial de esas necesidades y de la factible recaudación futura.

Es posible que se obtenga igual rendimiento con impuestos progresivos, proporcionales o regresivos, pero lo que no puede ocurrir -salvo por casualidad- es que se llegue al mismo resultado aplicando cuotas arbitrarias, sin analizar su probable incidencia, su repercusión y las demás condiciones que caractericen a la materia gravable.

Determinados los gastos del Estado a cubrir con el impuesto, deja de ser arbitraria la fijación de la cuota de un gravamen proporcional a cierta materia imponible bien conocida, pero ello no basta para justificar su equidad. En cambio, y aun teniendo en cuenta sus limitaciones, el establecer la escala aplicable para un impuesto progresivo intuitivamente más justo, puede responder a criterios erróneos, caprichosos o imprecisos.

No obstante, puede señalarse técnicamente un límite bastante

estrecho para la progresividad impositiva. La distribución esquematizada de las rentas o riquezas puede servir para construir un gráfico que represente la importancia relativa que tienen los pequeños

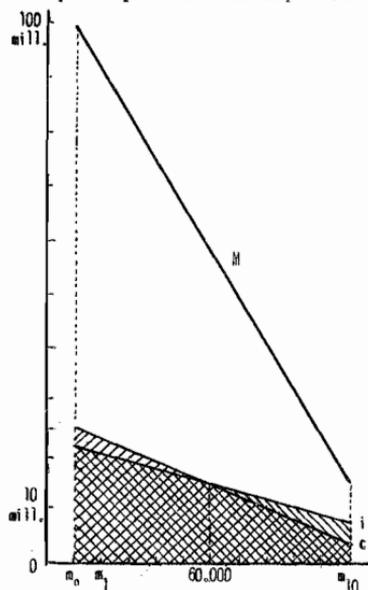


Fig. Nº 15

tribuyentes que representan el 50% de la recaudación de los contribuyentes agrupados entre m_0 y m_{10} , si el impuesto proporcional fuera de $c = 25\%$ (según las necesidades fiscales) podría substituirse por un gravamen progresivo "i" que comenzara con el 21,25%, hasta alcanzar al 50% para m_{10} . Los contribuyentes medios quedarían en la misma situación y la desgravación de los menores sería soportada por los grandes. A éstos se les dejaría menos remanente que a los medios si se hiciera ascender la escala al 60% ($110.000 - 66.000 < 60.000 - 15.000$).

La recta "i" no es una verdadera solución técnica, porque debe comenzar con una cuota relativamente elevada y no considera el mínimo exento, que origina un "salto" al pasar las rentas de " m_0 " a una suma mayor. Como teóricamente debe comenzar en cero, el gravamen "i" debe formar una curva suavemente ascendente en los primeros tramos, lo que de inmediato resiente el rendimiento, pues los pequeños rentistas son mayoría. Por lo tanto es necesario compensar ese menor ingreso acelerando el crecimiento de las cuotas siguientes, para alcanzar el nivel del impuesto proporcional antes de llegar a las rentas medias y seguir subiendo luego con más lentitud con respecto a las rentas superiores, sin que se produzcan regresiones, confiscaciones ni efectos contrarios al interés fiscal.

En resumen, el impuesto progresivo no debe reducir lo necesario para la vida, debe favorecer a los pequeños patrimonios facilitando la acción productiva y el ahorro, debe necesariamente recargar -aunque ligeramente- a los intermedios y no debe excederse en las exacciones a los grandes patrimonios para no anular el espíritu de empresa, todo ello sin reducir ni sobrepasar los recursos requeridos para atender los gastos del Estado.

Es interesante destacar la analogía que presentan: la curva de las necesidades o goces, la de la distribución de las riquezas y

la de la pirámide de la población. Quizás podría llegarse a la conclusión de que la curva logística puede servir de base a la forma técnica de la progresividad impositiva: crecimiento inicial lento, aceleración posterior y, finalmente, tendencia a la estabilización (saturación).

IV - Influencia de Factores Históricos, Sociales, Políticos, Económicos y Fiscales.

El sistema impositivo depende de la organización político-económica, que es consecuencia de la evolución histórica.

La implantación y persistencia de la progresividad en los impuestos depende más de las circunstancias y de la oportunidad, que de sus fundamentos teóricos. No podrá perdurar un gravamen progresivo -o de otro carácter- que repugne al ambiente y que no sea reclamado por las necesidades del organismo social.

Es posible que muchos de sus antiguos detractores hubieran opinado en forma distinta, si hubiesen podido prever la asombrosa transformación y el prodigioso desarrollo de las funciones del Estado y sus enormes necesidades de recursos pecuniarios, aun en épocas normales contemporáneas. Los fantasmas de la confiscación y de la arbitrariedad habrían dejado de atemorizarlos, ante la gravedad de otras confiscaciones y arbitrariedades más peligrosas que las que pudieran cometerse con los impuestos realmente progresivos sobre bases técnicas.

De nada valen las teorías, favorables o contrarias, porque los hechos sociales se precipitan y la progresividad impositiva se extiende, no haciendo cuestión de lógica o ilógica, sino de necesidad fiscal.

El impuesto progresivo, como instrumento político, ha perdido su eficacia: ahora no se trata de favorecer o de perjudicar a una determinada clase social o a un grupo político, sino de salvar al Estado y de evitar la desintegración social o económica.

La progresividad no podría implantarse con la misma eficiencia e intensidad en un país pobre y de incipiente desenvolvimiento económico, que en una nación poderosa y con todas sus riquezas en plena explotación. Tampoco está demostrada su efectividad en el terreno económico para nivelar fortunas, aunque puede llegar a ejercer una influencia favorable para el aumento de las rentas o fortunas menores cuando desgrava, por ejemplo, a la pequeña propiedad o industria y recarga a los grandes capitales que no benefician a la colectividad, que impiden el desarrollo y el progreso económico-sociales o que permanescan inactivos (latifundios, absentismo, tierras incultas, etc.).

Son múltiples las razones o los pretextos que pueden invocarse para establecer uno o varios impuestos progresivos y su moderación o pesadez dependerán, muchas veces, de las verdaderas necesidades fiscales, que siguen en continuo aumento y crecen extraordinariamente en los períodos de conmoción interna o externa (crisis,

guerras, etc.). En los momentos de apremio todo remedio heroico es bueno y los patriotas sinceros tolerarán las imposiciones que otra parecieron expropiativas, aceptarán el papel-moneda (confiscación indirecta) y suscribirán los empréstitos que requiera la defensa de la nación y de sus instituciones políticas, sociales o económicas.

V - Impuestos en los Cuales Sería Inaplicable la Progresividad.

Si la verdadera progresividad ha de basarse en la situación personal y económica de cada contribuyente, es lógico que su aplicación sólo sea practicable en los gravámenes personales.

Paréciera razonable la reunión de los distintos impuestos directos en uno progresivo y único sobre las rentas o beneficios, con las debidas diferenciaciones y desgravaciones para cada caso particular. Sin embargo, está demostrado que la renta no es el índice exclusivo de la riqueza o posición social y que existen beneficios "no ganados" que requieren un tratamiento diferente.

A su vez, "no ganados" tiene una doble significación: beneficios que el contribuyente recibió sin ningún esfuerzo de su parte (plusvalías, herencias) y ganancias que no realizó por desidia o despreocupación (latifundios, bienes inexplorados). De donde surge la necesidad de complementar el sistema con otros gravámenes o recargos que contemplan las variaciones del patrimonio ajenas a los ingresos periódicos y normales.

El panorama estaría completo si esa coordinación pudiera lograrse de manera tal que su rendimiento cubriese las necesidades financieras sin recurrir a otros impuestos reales o indirectos. Ya se ha visto que se está aún lejos de ese ideal teórico: por mucho tiempo, no será posible lograr la supresión total de los gravámenes indirectos al consumo y existen otros "impuestos" protectores de la economía nacional o de la moral (aduaneros e internos) cuyo sostenimiento no obedece únicamente a motivos fiscales.

Salvo contadas excepciones (Inglaterra, Italia, etc.), en los demás países civilizados perdura aún el predominio -en cuanto a la importancia de su recaudación- de los gravámenes reales, a la producción o al consumo, con su imprecisión inevitable en cuanto al su jeto que realmente los soporta en definitiva, luego de traslaciones y repercusiones imposibles de descubrir y analizar.

En esas naciones, los impuestos personales de tipo progresivo no han pasado de ser recursos fiscales complementarios, aunque no es difícil prever que su importancia crecerá rápidamente gracias a su elasticidad y a su fácil percepción, sea por la propia declaración del contribuyente (verificable por el fisco) o por la información directa en la fuente (retención o denuncia).

La coexistencia de dichos gravámenes con otros reales o indirectos ha dado motivo para que algunos hablaban de "compensación", aunque no se conoce a ciencia cierta lo que se quiere compensar. Otros, más sensatos, proponen una continua reducción de los impuestos a la producción o al consumo, hasta la supresión total de los

que se consideren gravosos o injustos, comenzando por los que recaen sobre los artículos indispensables para la alimentación y la indumentaria de los pobres, para la construcción de viviendas modestas, etc.

En los impuestos territoriales, la progresividad no tiene justificación ni lógica cuando se prescinde de la situación personal del propietario con respecto al bien gravado o a los otros que pudiera poseer. El gravamen variaría con el valor del predio y no con el patrimonio del dueño, que puede tener varias parcelas en diversos lugares o haber contraído deudas hipotecarias o comunes. También interesan el régimen de explotación adoptado, las mejoras introducidas y el tiempo que lleva en su poder para gravar al propietario y no al inmueble. En cambio, las tasas municipales y las contribuciones especiales de mejoras pueden tener forma progresiva y ser estrictamente proporcionales al servicio prestado o al mayor valor conseguido; por ejemplo, la construcción de un camino valoriza los campos vecinos en forma inversamente proporcional a la distancia a que pasa de ellos.

En las rentas cedulares, el impuesto progresivo es inoficioso, pues sólo logra desigualdades, salvo en circunstancias especiales, como podría ser cuando grava las ganancias excesivas provenientes de determinada actividad o industria con relación al capital invertido o aportado, convirtiéndose en una especie de castigo o reintegro por beneficios "no ganados".

En las patentes y demás gravámenes a la producción, la progresividad no es aplicable cuando el fin perseguido es gravar al producto y no a la importancia o potencialidad de la empresa.

En los impuestos aduaneros y en los internos al consumo, la teoría progresiva solamente puede tener una remota y relativa influencia con respecto a la mayor o menor intensidad con que se gravan los artículos de primera necesidad o de lujo y no en cuanto a la graduación de las tarifas. En los primeros predominan los "derechos" específicos y los "ad valorem" tienen igual característica, por cuanto los aforos suelen ser fijos o modificables a largos intervalos, sin seguir de cerca las variaciones de los valores reales. En los impuestos protectores o prohibitivos, la progresividad y el interés fiscal desaparecen ante los motivos económicos, sociales o morales a que responden. En los gravámenes contra el lujo, la progresión cede ante el propósito restrictivo y, por otra parte, son de escaso producto. En otros casos podrán establecerse escalas progresivas según valor o calidad de las mercaderías, pero no dejarán de ser simples impuestos indiciarios con todos sus defectos de apreciación indirecta de la renta o fortuna del consumidor y de su incierta traslación.

Más aceptable parece la graduación en algunos impuestos a la circulación (sellado, registro, etc.) que alcancen a actividades o exteriorizaciones de la riqueza que no hubieran sido afectadas por otros gravámenes.

No siempre se han seguido esos razonamientos y así, en la práctica es frecuente tropezar con aplicaciones -para las que no cabe otro calificativo que abusos- de la progresividad en impuestos

inadecuados o inadaptables a ese sistema, respondiendo a orientaciones falsas o equivocadas que la ciencia debe señalar y combatir.

VI - Conclusión

Puede afirmarse que, con gobiernos monárquicos o republicanos, unitarios o federales, autoritarios o democráticos, intervencionistas o liberales, conservadores o reformistas, el principio de la progresividad ha sido introducido o mantenido en diversos impuestos (principalmente a las sucesiones y a la renta personal) adquiriendo cada vez más importancia entre los recursos fiscales.

Ninguna teoría ha conseguido justificar satisfactoriamente los motivos o causas de la aceptación de ese principio, ni las graduaciones o escalas adoptadas. Tampoco han logrado éxito en sus ataques los numerosos opositores doctrinarios que lo consideran inseguro y peligroso. Lo que debe reconocerse es que la imposición progresiva tiene ventajas e inconvenientes que pueden existir con mayor o menor intensidad en los gravámenes proporcionales o regresivos, y la habilidad del legislador consiste en saber ponderarlos y en elegir la tarifa más conveniente u oportuna.

Las teorías matemáticas no han podido dar una solución al problema de la distribución equitativa de los impuestos, ni fijar con exactitud los límites de la progresividad, para que no sea arbitraria. Únicamente podrán ser de cierta utilidad cuando hagan notar las incongruencias y las irregularidades de las escalas vigentes o proyectadas y aconsejen su modificación (ajustamiento) sin apartarse de los propósitos perseguidos por sus autores o inspiradores.

Todas las circunstancias que rodeen el momento histórico, y la opinión pública dominante, harán o no compatible la progresividad impositiva con la intención de repartir con más equidad las cargas que los habitantes puedan y deban soportar.

Mientras subsistan otros gravámenes reales o personales ajenos al principio progresivo, y éste se aplique teóricamente o de hecho en impuestos aislados, deberá limitarse a tarifas razonables y acordar desgravaciones que, complementándose, formen un sistema impositivo armónico y concordante, en el sentido de distribuir el peso sin agobiar ni restringir el desarrollo económico: sin impedir, en general, el progreso y el bienestar colectivos.

Sexta Parte

LA APLICACION DE LA PROGRESIVIDAD DE LOS IMPUESTOS EN LA REPUBLICA ARGENTINA

La República Argentina no podía ser una excepción en el concierto de las naciones civilizadas y ha seguido la evolución general, en materia fiscal y financiera, hacia una mayor importancia de los impuestos directos y personales, que -consecuentemente- facilitan la aplicación de la progresividad en las contribuciones.

Pese a ciertos reparos y trabas de orden constitucional, esa progresividad se ha ido extendiendo desde los impuestos sucesorios hasta los más modernos a la renta neta y a las plusvalías, tanto en la jurisdicción nacional como en las provinciales.

I - Antecedentes Históricos.

El régimen colonial español se caracterizó por su política centralista, excluyente y de aislamiento entre las poblaciones. El sistema tributario de esa época gravaba principalmente al comercio: alcabalas, sisas, registro, diezmos, aduana marítima (almojarifazgo) y aduanas terrestres (portazgos, pontazgos, etc.); también fueron famosos: Las medias anatas que se cobraban a los empleados públicos; los "oficios vendibles" a escribanos, martilleros, etc.; los estancos, y el comiso.

No obstante su escasa importancia pueden citarse los "bienes vacantes" de muertos intestados sin sucesión y la "contribución temporal sobre los legados y herencias en las sucesiones transversales". Esta contribución fué creada por real cédula del 11 de junio de 1801, mandada observar en el Virreinato del Río de la Plata por el virrey Pino, por disposición del 6 de octubre de 1803, y gravaba con el 1 % a las sucesiones entre cónyuges, 2 % a las deferidas o colaterales y 4 % a los extraños; eximía a los ascendientes o descendientes directos, a los legados al alma del testador, a las sucesiones menores de \$ 2.000 y a las herencias de personas que hubieran pagado "el tributo personal". El impuesto fué suprimido por la Junta Central en 1808, pero el Gobierno Patrio lo restableció por decreto del 30 de septiembre de 1812 -inspirado por B. Rivadavia- eximiendo a las herencias entre cónyuges y a los legados al alma, y elevando el gravamen al 10% para las herencias y legados entre parientes transversales y al 20 % para los extraños.

La Revolución de Mayo de 1810 había tratado de establecer una organización liberal y popular, implantando la publicidad de los egresos, la intervención del pueblo en la aprobación de las contribuciones y la libertad de comercio, pero las guerras, los motines y las pasiones políticas dificultaron su acción. Se decretaron empréstitos forzosos a recaudar entre los residentes españoles y se llegó a crear una contribución del 50 % del acervo en las sucesiones de españoles a favor de "no americanos", según decreto del 18 de abril de 1819 sancionado por el Soberano Congreso.

El gobierno provincial del General Martín Rodríguez, con su ministro Manuel J. García, logró poner cierto orden en las finanzas de Buenos Aires, suprimiendo "por injustos y pesados" los diezmos, sisas, alcabalas y medias anatas, y creando en su lugar la contribución territorial, las patentes, los sellos y los impuestos aduaneros externos. En la "contribución directa" establecida por decreto del 19 de diciembre de 1821 existía un principio de diferenciación, pues fijaba cuotas distintas según la profesión y eximía a los capitales mínimos: labradores y propietarios urbanos, 0,2 % anual; propietarios rurales y consignatarios, 0,4 %; fabricantes, 0,6 %, y comerciantes con capital propio, 0,8 %. El impuesto se calculaba sobre "el capital empleado", pero las declaraciones de los contribuyentes dieron lugar a escandalosas evasiones, convirtiéndose en un recurso de escaso producto.

A partir de 1820, las provincias -desmembradas y a merced de los caudillos- siguieron aplicando con ligeras modificaciones el impuesto a las herencias transversales. Su recaudación no tuvo nunca mayor importancia, pues el régimen fiscal se basaba en las patentes, las contribuciones territoriales, el papel sellado, los derechos de abasto, las aduanas, el arriendo o la venta de tierras, los empréstitos, la emisión de papel moneda y las confiscaciones.

La Constitución Nacional de 1853, con las enmiendas propuestas por la Provincia de Buenos Aires, en 1860, sentó las bases para un ordenamiento general de las instituciones políticas y fiscales, abriendo una nueva etapa en el desarrollo y progreso del país.

II - Aspecto Constitucional.

Se ha creído ver en diversas disposiciones de la Constitución Nacional una oposición o una valla a la progresividad impositiva en el país. En apoyo de esas afirmaciones se ha sostenido que con las cuotas progresivas desaparece la igualdad que debe ser la base del impuesto, según el artículo 16º C.N., y que las contribuciones que imponga el Congreso General han de ser equitativas y proporcionales, según el artículo 4º C.N. Por otra parte, al autorizarse en el inciso 2º del artículo 67º C.N., las contribuciones directas que el Congreso puede imponer por tiempo determinado "siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan", se dispone que serán "proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación". Además, la expropiación sin indemnización previa y la confiscación de bienes están prohibidas, según lo dispuesto en el artículo 17º C.N., y ambas pueden producirse indirectamente con los gravámenes progresivos.

Antes todo debe aclararse que la igualdad impositiva, a que se refiere el artículo 16º C.N., no puede ser la simple capitación (a tanto "per cápita": niños, adultos y ancianos) que nunca podría suministrar los recursos que necesita el Estado. La Corte Suprema de Justicia ha sentido jurisprudencia en el sentido de que la igualdad ante la ley consiste en que no se reconozcan excepciones o privilegios, que excluyan a unos de lo que se concede a otros en las mismas circunstancias y, con respecto a los impuestos, que la contribución sea igual para todos los que están en análoga situación.

Tampoco el artículo 4º C.N., pudo referirse únicamente a contribuciones proporcionales a la población, que restrictivamente sólo comprenden a las capitaciones. Con criterio amplio podrían incluirse también las reparticiones por cupos o contingentes, sistema que tendría un antecedente -invocable hasta cierto punto- en el Acuerdo de San Nicolás, del 31 de mayo de 1852, que disponía en una de sus cláusulas que las provincias contribuirían proporcionalmente con el producto de sus aduanas exteriores (los derechos de tránsito quedaban suprimidos) para cubrir los gastos de la administración pública nacional. La redacción del artículo 4º citado es confusa al decir "contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso"; su orden gramatical lógico parecería ser "contribuciones que el Congreso General imponga a la población, equitativa y proporcionalmente", puesto que "equitativamente" se refiere a la forma de imponer las contribuciones y lo mismo debe ocurrir con "proporcionalmente". Una interpretación contraria no podría basarse en que la disposición concordante de la Constitución Norteamericana expresaba que las contribuciones serían "en proporción al censo", cuyo origen debe buscarse en que la esclavitud no estaba prohibida; la situación en la República Argentina era completamente distinta ante las terminantes disposiciones del artículo 15º de la Constitución Nacional.

Entre las contribuciones directas y las indirectas, como recurso nacional, la Constitución se ha inclinado hacia las últimas, sin excluir a las primeras cuando urgencias de la Nación las hagan necesarias para poder cumplir los fines previstos en el Preámbulo: defensa nacional, seguridad interior y bienestar general. Los impuestos indirectos no son proporcionales a la población, sino a la producción, circulación o consumo de las riquezas. En cuanto a las contribuciones directas -que el Gobierno Nacional, lo mismo que las Provincias, pueden recaudar ordinariamente en sus respectivas jurisdicciones territoriales- deben ser "proporcionalmente iguales" en todo el país, cuando se acuda a ellas como recurso extraordinario.

Pero la Constitución no se ha pronunciado expresamente en contra o a favor de ningún sistema o teoría fiscal: únicamente ha procurado suprimir desigualdades de trato o confiscaciones arbitrarias y establecer que las contribuciones sean repartidas con equidad y justicia, para que todos contribuyan proporcionadamente a sus medios o situación personal.

Juan B. Alberdi -que tanto influyó en el ánimo de los constituyentes- sostenía que "no debe haber tierra, capital ni trabajo que no contribuya con su parte de utilidad a soportar el gasto que cuesta el mantener la ley, que los protege" y que "repartir bien el peso de las contribuciones, no sólo es medio de aligerarse en favor de los contribuyentes, sino también de agrandar su producto en favor del Tesoro nacional", e insistía: "Contad todos los medios de ganar y de vivir que se conocen en nuestra sociedad, y no dejéis uno sin impuesto. Que la contribución pese sobre todos igualmente, y sobre cada uno según sus fuerzas: he ahí la igualdad proporcional".

Víctor M. Molina, después de analizar diversos antecedentes y opiniones sobre los alcances de las disposiciones de los artículos 4º y 67º (inciso 2º) de la Constitución Nacional, llegaba a la con-

clusión de que se incurrió en un error al no calcar de la Sección 8ª., de la Constitución Norteamericana la parte que dispone que "to dos los derechos, impuestos y sisas serán enteramente uniformes en todos los Estados Unidos". El verdadero concepto de la igualdad fiscal está en la generalidad y en la uniformidad con que se apliquen los impuestos y demás contribuciones, sin distingos injustos, o, en otras palabras; en la equivalencia en el peso de las cargas que soporte cada habitante, según sus posibilidades económicas o personales.

La objeción de inconstitucionalidad contra el principio progresivo en los impuestos, tanto nacionales como provinciales, ha sido rechazada invariablemente por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, entendiendo que la igualdad como base del impuesto "no impie de la formación de categorías con tasas diversas, siempre que no se hagan distribuciones o distinciones arbitrarias y las clasificaciones de los bienes o de las personas afectadas reposen sobre una base razonable" (caso E.L. Vigliani, cesionario de José Vivo, 13/12/40).

La condenación de algunos gravámenes discutidos no se debió al concepto de fondo, sino a sus aplicaciones abusivas, injustas o confiscatorias. Así, el artículo 10º de la ley cordobesa Nº 3594 del 4 de enero de 1934 fué declarado contrario a la garantía de igualdad consagrada en el artículo 16º C.N., en cuanto establecía que el recargo por absentismo se calcularía sobre el avalúo total de los inmuebles poseídos en condominio (caso Elena Zeballos de Arago mayo y otros, 18/9/1939).

En cambio, la escala directa adoptada en la ley cordobesa Nº 3787 de contribución territorial, del 31 de agosto de 1938, fué reputada constitucional por considerar que "si bien es probable la mayor equidad del impuesto progresional o progresivo escalonado, como lo denomina el actor, sobre el progresivo puro, de las razones expuestas en el juicio y las aducidas por economistas calificados, la Corte no tiene por función clasificar los sistemas económicos y rentísticos según su conveniencia y eficacia, sino simplemente la de pronunciarse sobre su conformidad o no con los principios fundamentales de los artículos 4, 16 y 67, inciso 2º, de la Constitución Nacional, los cuales, en el presente caso, no han sido transgredidos" (caso Alejandro Ayerza, 26/8/1940).

Con motivo de un juicio seguido por el Gobierno Italiano, como legatario (para construir la Casa de Italia en la Argentina), la Suprema Corte ha reconocido la inconstitucionalidad del recargo por absentismo fijado por el artículo 30 de la ley nacional Nº 11287, del 22 de noviembre de 1923, por vulnerar el derecho de testar que acuerda a los extranjeros el artículo 20º de la Constitución Nacional y el principio de la inviolabilidad de la propiedad que garantiza el artículo 17 C.N., con respecto al legatario (a quien pertenecen los bienes legados desde la muerte del causante), pues tal recargo asume caracteres de confiscatorio cuando "toma una parte substancial de la propiedad y recae sobre el capital, sobre la riqueza acumulada, que es absorbida por el Estado sin posibilidad de recobrarla, a diferencia de lo que ocurre con el impuesto a la renta, que deja a salvo o intacto el capital o fuente que la produce" en el caso resuelto, el gravamen alcanzaba al 36,6 %, es decir a "más de la tercera parte del valor de los bienes comprendidos en la herencia" (Sucesión de Félix Lora, 30/6/1941).

Con respecto a la renta, la misma Corte admitió que -si bien ha reconocido la facultad de las legislaturas provinciales para establecer categorías que no sean arbitrarias- debe advertirse que "es más irrazonable gravar con la misma cuota lo que se recibe gratuitamente (se refiere a las herencias) que lo que se adquiere con el capital y el trabajo inteligente" y, por lo tanto, debe inferirse que se violaban las garantías constitucionales cuando la escala progresiva de la ley cordobesa N° 3787 ya citada absorbía "más del 50 % de las utilidades" obtenidas mediante una explotación agropecuaria de los inmuebles, en forma "racional y eficiente, sin gastos desmedidos y de acuerdo con sus condiciones y posibilidades" (caso Dolores Gobo de Macchi di Cellere, 21/7/1941).

Por otra parte, al declarar que un gravamen que tomaba el 43 % del monto de las hijuelas era confiscatorio y contrario a las garantías constitucionales, la Corte Suprema Nacional ha desestimado también el criterio de que los impuestos hereditario y al absentismo fijados por la ley bonaerense N° 4727, del 7 de diciembre de 1938, fueran dos contribuciones distintas (Sucesión de Antonio F. Castro, 18/6/1943).

La Constitución Nacional contiene además garantías especiales para los extranjeros, pues no están obligados a pagar contribuciones forzosas extraordinarias, según el artículo 20° -entendiéndose cuando sólo se les exijan por su condición de tales-, ni el Gobierno Federal puede gravar con impuesto alguno su entrada al territorio argentino, cuando "traigan por objeto labrar la tierra, mejorar las industrias e introducir y enseñar las ciencias y las artes", según lo establece el artículo 25° C.N.

Ello no impide gravar a los ausentes, mientras no se restrinjan excesivamente los derechos de propiedad y de testar, ni se contradiga la política económica adoptada por la Constitución acerca de la importación de capitales extranjeros (inciso 16° del artículo 67° C.N.). La Corte Suprema de la Nación, al considerar encuadrado en las disposiciones constitucionales el impuesto sucesorio y el recargo a los ausentes -que en conjunto llegaban al 34,25 % de los bienes afectados- según lo dispuesto en la ley nacional N° 11287 antes referida, recalcó que "no puede ser lo mismo el gravamen sobre el trabajo, las industrias y en general sobre las fuerzas vivas del país, que el exigible al capital o a la renta emigrante, a la acción negativa del ausente que va a gozar de su fortuna fuera del estado en que la formó o en virtud de cuyas leyes adquirió la herencia" (Sucesión de Andrés Gallino, 27/4/1931).

1) Facultades de la Nación y de las Provincias: Si se prescinde de la venta o locación de tierras (dominio fiscal), de la renta de Correos (tasa retributiva de servicios) y de las capitaciones o cupos (en desuso), parecería que el artículo 4° de la Constitución Nacional sólo asigna expresamente al Gobierno Federal los derechos aduaneros. Debe entenderse que "las demás contribuciones...", equitativas y proporcionales, son todas las que la ciencia financiera acepta o aconseja (J.B. Alberdi), pero contrariadas a la jurisdicción nacional en la Capital Federal (inc.27, art.67° C.N.) y en los territorios nacionales (inc.14, art. 67° C.N.), a las urgencias extraordi-

marías de la Nación (inc. 2º, art. 67º C.N.) o, implícitamente, a la necesidad de obtener recursos para poner en ejercicio todos los poderes concedidos por la Constitución (inc. 22, art. 67º C.N.). Existe, además, una prohibición general que impide el establecimiento de los llamados "derechos de tránsito" (arts. 10, 11 y 12 C.N.).

El régimen representativo-federal adoptado (art. 1º C.N.) implica la autonomía política (arts. 5º y 106 C.N.), administrativa (arts. 5º, 105, 107 y 67º, inc. 11, C.N.) y territorial de las Provincias (arts. 6º, 13º y 67º, inc. 14, C.N.), las que conservan todo el poder no delegado al Gobierno Federal (art. 104 C.N.).

No pueden ejercer, en consecuencia, las facultades delegadas a la Nación: dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal y de Minería, leyes sobre comercio o navegación, leyes sobre bancarrotas o falsificación de moneda, etc.; acuñar moneda, establecer Bancos emisoros sin autorización del Congreso Federal; establecer aduanas provinciales o derechos de tonelaje, etc. (art. 108 C.N.).

Poseen facultades concurrentes o comunes con el Gobierno Nacional para asegurar la educación primaria (art. 5º C.N.) y para promover su industria, la inmigración, la vialidad, la colonización de tierras provinciales, la introducción y establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y la exploración de sus ríos, "por leyes protectoras de estos fines y con sus recursos propios" (art. 107 C.N.).

Para cumplir todos sus fines, las Provincias necesitan disponer de ingresos suficientes, correspondiendo al Congreso Nacional acordarles subsidios cuando sus rentas no alcancen a cubrir sus gastos ordinarios (inc. 8º, art. 67º C.N.). Dentro de las limitaciones constitucionales, pueden gravar con impuestos a la riqueza, a la renta, a la producción, a la transmisión onerosa o gratuita de bienes y al consumo, dentro de sus respectivas jurisdicciones.

2) Soluciones teóricas y prácticas: Aun cuando el federalismo político exigía que hubiera independencia financiera, la Constitución Nacional ha restringido el primero (códigos, leyes de ciudadanía y naturalización, derecho de intervención, etc., adjudicados al Gobierno Federal) y la segunda (aduanas, acuñación de moneda, etc., acordadas al Poder Central), además de la supremacía general que el artículo 31º C.N., reconoce a las leyes nacionales.

En la práctica, la "autonomía" política y financiera de las Provincias ha sido cada vez menor, ante un Gobierno Nacional fuerte y una tendencia centralista desarrollada por múltiples circunstancias. Con frecuencia se ha usado el pretexto de "garantir la forma republicana de gobierno" para intervenir en las Provincias o para presionar a sus autoridades con esa amenaza. La insuficiencia de los recursos ha obligado a las Provincias a aceptar la ayuda del Gobierno Central, que en lugar de otorgarles subsidios que parecerían limosnas, ha optado por hacerse cargo de una buena parte de la instrucción primaria y de la construcción de caminos y otras obras de utilidad pública.

La implantación de los impuestos internos nacionales -en 1891- creó el problema de la doble imposición (nacional y provincial) y redujo las fuentes de recursos de las Provincias. Lo mismo acaeció con el impuesto a las transacciones creado en 1931 y substituído en 1935 por el impuesto a las ventas (Ley nacional N° 12143) y con el llamado impuesto a los réditos que -con carácter transitorio- rige desde el año 1932. Hasta la contratación de empréstitos provinciales ha quedado, especialmente los externos, bajo la supervisión o vigilancia del Gobierno Nacional.

Ya se ha logrado la unificación de los impuestos internos (Ley-convenio N° 12139) y en cierto modo la del impuesto a la renta neta total (Leyes Nos. 11721, 12147, 12578 y sus prórrogas). Se ha intentado la de los gravámenes sucesorios y se proyecta la de los impuestos territoriales. Tal centralización sería buena si no redujera aún más los escasos recursos provinciales, ni significara una mayor subordinación política al Gobierno Nacional.

En defensa de la unificación se ha alegado la perniciosa doble imposición, la deficiente organización administrativa de las Provincias, la armonía y cohesión necesarias en las disposiciones fiscales, la mayor economía y el mejor resultado de la percepción. C.M. Giuliani Fonrouge, al tratar del impuesto sucesorio, admitía que "es indispensable la coordinación e interdependencia", con la salvedad de que "no es posible aplicar análogos conceptos e iguales tarifas a las herencias que se defieran en las provincias del Norte y en la Capital Federal o Provincia de Buenos Aires, aparte de exigir ciertos principios que, en muchos casos, responden a convicciones arraigadas en la conciencia popular, de marcado sabor regional, y de las cuales no puede prescindir el legislador".

Debe reconocerse que los constituyentes de 1853 no estaban en condiciones de prever todas esas complicaciones, ni menos la importancia que habrían de adquirir los impuestos personales, que reclaman un entendimiento directo entre el fisco y el contribuyente apreciado por su situación individual y por el conjunto de sus bienes o rentas y no fragmentariamente por la Nación y 14 Provincias.

Para encuadrarse en las disposiciones constitucionales ha debido recurrirse a ficciones más o menos aceptables: La implantación de contribuciones directas uniformes en todo el territorio nacional "por tiempo determinado" (inc. 2°, art. 67° C.N.), que luego se siguen prorrogando por nuevos períodos, y la distribución parcial de lo recaudado, a las Provincias (inc. 8°, art. 67° C.N.); o bien la sanción de "leyes-convenios" a las que pueden prestar su adhesión las Provincias que renuncian a gravar -con impuestos similares- a la materia imponible que se somete a gravámenes recaudables por el Gobierno Nacional y se conformen con la participación que esas leyes les concedan (art. 107 C.N.).

Otra solución práctica que no se aparta de ningún principio constitucional es la adoptada para el impuesto a la transmisión gratuita de bienes, tanto en el orden nacional como en el provincial, al disponerse que la tarifa aplicable debe determinarse por el monto total de la herencia, legado o donación, cobrándose solamente sobre la parte de bienes que estuvieran dentro de la respectiva jurisdicción.

III - Doctrina y proyectos presentados al Congreso Nacional.

Como ha acontecido en otras naciones, en la Argentina la opinión de los hacendistas ha evolucionado, siguiendo la lógica de los sucesivos cambios en la orientación fiscal.

J.A.Terry, después de citar las principales objeciones que se podían oponer a la imposición progresiva, terminaba afirmando que en el país sería un fracaso y una calamidad, debido a que se trataba de una nación pobre, con riqueza exigua, donde la fortuna individual casi no existía, ni se sabía su cantidad (porque no había impuestos a la renta o al capital) y era necesario acrecentar las riquezas, fomentar el ahorro y estimular al inmigrante.

En igual sentido se expresaba, varios años después, F.B.Nasino al considerar inadecuado para la República Argentina el sistema progresivo, aunque reconocía que nada tenía de inconstitucional y lo creía justo en cuanto al monto y al parentesco en las herencias. También C.M.Coll opinaba que no convenía el impuesto a la renta en un país incipiente, pero apoyaba la progresividad en las contribuciones exigibles sobre el mayor valor inmerecido y contra los acaparradores, los usureros, los "trusts", etc.

Entre los autores que no se han opuesto a una imposición progresiva moderada y justa, han aceptado su aplicación como un hecho o la han defendido en general o concretamente proponiendo determinados impuestos progresivos, pueden citarse: T.Becú, T.Varsi, M.L.López Varela, I.L.Grassi, F.Araya, E.C.Trevisan, V.M.Molina, A.Ruzo, M.V.Besasso, M.Andrezzi, C.M.Guiliani Fonrouge, etc.

Son además numerosos los proyectos presentados a las Legislaturas Provinciales y al Congreso Nacional; pero, aunque algunos llegaron a convertirse en ley, otros fueron tratados parcialmente y muchos no alcanzaron mayor trascendencia. Como dato ilustrativo pueden mencionarse algunos de los presentados al Congreso.

La ley nacional N° 4355 que introdujo la doble progresividad en el impuesto sucesorio en cuanto a monto heredado y grado de parentesco, se basó en los proyectos de los diputados Vivanco (1902), Falacios (rebajado) y Oliver (1904). Se ha propiciado igualmente, en varias ocasiones, un gravamen al acervo total, aun cuando la Suprema Corte lo considera contrario a la Constitución.

El último proyecto sobre impuesto a las transmisiones gratuitas de bienes, presentado por el Poder Ejecutivo el 15 de abril de 1941, sólo mereció la aprobación de la Cámara de Diputados el 9 de septiembre de 1942. Proponíase una tarifa graduada en 5 clases de parentesco con cuotas parciales por capas y un recargo a los beneficiarios ausentes del país durante más de dos años (30 %), sin que el gravamen total pudiese exceder del 45 % del monto heredado.

La progresión en los impuestos territoriales fué auspiciada con respecto a la valoración de los inmuebles, al valor de la tierra excluidas las mejoras o el mayor valor (o valorización), en los siguientes proyectos: en 1912 del diputado J.L.Cantilo y del Poder Ejecutivo (Ministro J.M.Rosa - de 5 % a 30 % del plusvalor); del

diputado C.J.Rodríguez, en 1917, (de 0,8 % a 2,5 % del valor de la tierra libre de mejoras); de los diputados T.de Anchorena y F.J.Oliver (de 0,3 % a 0,8 % del avalúo) y de la diputación socialista en 1917 (J.B.Justo), en 1919 (N.Repetto - 0,1 % a 2,5 % de la tierra, sin mejoras), en 1922, en 1924 (E.Dickmann - 10 % a 80 % de las plusvalías, excluidas las mejoras) y en 1935 (M.V.Bosasso - 0,1 % a 4 % del valor de la tierra, excluyendo las mejoras, y 10 % a 80 % de los plusvalores sobre el costo, mejoras y gastos de transferencia); en 1921 de los diputados J.A.González y C.J.Rodríguez (0,3 % a 2,4 % de la valuación); en 1922 de los diputados A.M.Bas y R.M.Ortiz (0,05 % a 0,4 % como adicional a la contribución territorial); en junio de 1923 fué aprobado por la Cámara de Diputados el despacho que aconsejaba la creación de un adicional de 0,1 % a 0,8 %, pero el Senado no lo aceptó; en 1928 el diputado C.J.Rodríguez reprodujo su proyecto del año 1917; etc. En 1938, el diputado V.J.Guillot presentó un proyecto para reducir gradualmente en 5 años la contribución territorial hasta su total supresión, comenzando con una escala de 0,3 % a 0,5 % en el primer año.

El impuesto a la renta fué proyectado por primera vez en 1918 por el Poder Ejecutivo (Ministro D.E.Salaberry) para regir en todo el territorio de la República por cinco años, con cuotas básicas de 2 % para los domiciliados en el país y 3 % para los no residentes, y un adicional progresivo de 0,5 % sobre la renta neta total desde \$ 2.500 a 5.000, a 7 % sobre la de > 100.000 y más, tanto de las personas físicas como de las jurídicas; contenía una serie complicada de desgravaciones y recargos según "situación familiar" y origen de las rentas. Además se proponía gravar el mayor valor realizado al enajenar bienes (renta "acumulada") y al rendimiento mayor del 4 % del capital invertido por sociedades comerciales con un adicional de 0,5 % a 20 % (sobre rendimientos del 50 % y más).

En 1919 la Comisión de Presupuesto de la Cámara de Diputados aconsejó la aprobación de aquel proyecto simplificado en cuanto a la tarifa: de 1 % a 10 %, por fracciones, para las personas físicas y de 2 % sobre las ganancias de sociedades comerciales, suprimiendo el proyectado gravamen al rendimiento de los capitales. Análogos lineamientos siguieron los anteproyectos presentados por el Poder Ejecutivo en 1923 (Ministros R.Herrera Vegas y V.M.Molina), pero en 1924 (proyecto Molina) se propuso un sistema distinto, con clasificación de las rentas en cinco categorías, y tarifas progresivas aplicables separadamente a esas rentas.

Implantado en forma orgánica el impuesto a la renta (ley Nº 11582), se registraron varios proyectos de modificaciones que no llegaron a sancionarse. En 1937 el diputado A.Aguilera pretendía diversas reducciones; en cambio, en 1939 el diputado J.Aguirre Cámara propiciaba la prolongación de la escala adicional progresiva hasta el 27,5 % sobre la parte de renta total excedente de un millón de pesos y la fijación de una cuota proporcional del 9 %, como pago definitivo, sobre las rentas de sociedades extranjeras de capital y sobre los réditos de valores mobiliarios al portador.

En 1941 el Poder Ejecutivo presentó otro proyecto de reformas que -con algunas supresiones y ligeros agregados- alcanzó a ser aprobado en general por la Cámara de Diputados (septiembre de 1942) y sirvió de base al decreto modificativo Nº 18229 (31/12/1943).

Un proyecto de impuesto progresivo a las ganancias excesivas fué presentado por el Poder Ejecutivo en 1941, entendiéndose como tales a las que superaran al 8 % del capital invertido en negocios comerciales, industriales o agrarios; se excluía a las producidas por capitales no mayores de \$ 100.000 y la cuota máxima alcanzaba al 30 % sobre la parte de ganancias que excediera del 25 % del capital. La Comisión de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados aconsejó en 1942 su aprobación con varias modificaciones, pero no llegó a tratarse dicho despacho, que proponía aumentar a \$ 10.000 y al 10 % del capital los límites de la exención y permitir una deducción de \$ 500 mensuales como retribución del trabajo efectivo de cada dueño o socio y del 8 % de los beneficios por remuneraciones al directorio y síndicos. El gravamen creado por decreto Nº 18230 del 31 de diciembre de 1943 se inspiró en esos precedentes.

IV - Impuestos de Carácter Progresivo Existentes en el Orden Nacional y en el Provincial.

En la actualidad, tanto en el orden nacional (Capital y Territorios Federales) como en el provincial, rigen impuestos progresivos diversos con características e intensidad distintas. La Nación y las 14 Provincias gradúan el impuesto sucesorio según el grado de parentesco del asignatario con el difunto o donante y según el monto recibido en herencia, legado o donación. Seis provincias aplican gravámenes progresivos sobre los bienes inmuebles, cinco sobre el mayor valor obtenido en la venta de bienes raíces y tres sobre los préstamos hipotecarios. El impuesto federal a la renta es también de tipo progresivo y sufre un recargo para los propietarios, jubilados y pensionistas ausentes del país. El absentismo está gravado igualmente con adicionales progresivos (inaplicables a veces por alcanzar a extremos confiscatorios) en los impuestos territoriales de tres provincias y en los impuestos sucesorios vigentes en la Capital Federal, Territorios Nacionales y siete Provincias. Los recientes gravámenes nacionales a los beneficios "extraordinarios" y a los artículos suntuarios son asimismo de forma progresiva.

1) Impuestos a la transmisión gratuita de bienes: Con relación al valor transmitido, la progresividad impositiva se inició en forma leve para las herencias en línea recta o entre cónyuges en las provincias de: Santa Fe, en el año 1898; Córdoba, en 1914, y La Rioja, en el año 1920. El sistema se generalizó para todos los grados de parentesco, con tarifas progresivas más acentuadas, en la Capital Federal y Territorios Nacionales, en el año 1906, y en las provincias de: Buenos Aires, en 1907; Mendoza, en 1908; Corrientes, en 1913; Santiago del Estero, en 1915; Entre Ríos y Salta, en 1918; Córdoba, en 1920; San Luis y San Juan, en 1924; Santa Fe, en 1927; Catamarca, en 1929; Tucumán y Jujuy, en el año 1930.

Los tantos por ciento, fijados en las escalas respectivas, se aplican sobre las sucesivas fracciones o incrementos de los montos transferidos en las provincias de Entre Ríos, La Rioja, Salta, San Juan, Santiago del Estero y Tucumán, y directamente en las demás Provincias, en la Capital Federal y en los Territorios Nacionales,

salvo en la provincia de Córdoba, que permite dividir en dos porciones los montos que no coincidan con los consignados en la tabla, aunque con ello no consigue evitar las confiscaciones parciales en los saltos o cambios de categoría.

a) Capital Federal y Territorios Nacionales - Con respecto al monto heredado, la progresividad en el impuesto sucesorio comenzó a aplicarse el 1º de enero de 1906, en virtud de lo dispuesto por la ley Nº 4855 del 30 de septiembre de 1905, que estableció siete graduaciones (clases) según el parentesco con el causante y otras siete categorías según el monto de la hijuela, legado o donación. Los extremos de la progresión en el gravamen eran: 1 % sobre las herencias de \$ 1 a 10.000 en línea recta o entre esposos, exceptuando las que no excedían de 5.000 pesos, y 13 % sobre las asignaciones de más de \$ 1.000.000 a parientes después del 5º grado y a extraños. La cuota se fijaba por la suma que recibían individualmente y se admitió una reducción del impuesto en un 10 % por cada año completo que faltase para cumplir 10 años de una transmisión anterior de los mismos bienes gravados.

La ley Nº 8890 del 18 de julio de 1912 elevó las tarifas, de un tipo igual mínimo de 1 %, hasta el 20 % sobre más de \$ 1.000.000 a favor de los parientes más lejanos y extraños. Eximieron las herencias menores de \$ 8.000 en línea recta o entre cónyuges y se redujo a cinco años el plazo dentro del cual se acordaba la rebaja anual del 10 % en los casos de nueva sucesión en línea recta.

Por la ley Nº 10219 del 14 de febrero de 1917 se dividió la clase I de parentesco, separando a los ascendientes y descendientes de segundo grado o más (nueva clase II) para aplicarles una tarifa mayor; a los colaterales de 3º y 4º grados se les asignaron respectivamente las tarifas inmediatas superiores y, en la clase VI, se refundieron los demás parientes y extraños, con otras pequeñas modificaciones de detalle.

El 30 de junio de 1920, por ley Nº 11023, se acentuó la progresividad del gravamen, mediante la reducción de algunas cuotas iniciales (en las clases III, IV y V), la formación de dos nuevos escalones hasta \$ 200.000 y 300.000, en sustitución del anterior a \$ 250.000, y el crecimiento de los tipos hasta el 25 % sobre más de \$ 1.000.000 para parientes de 5º grado en adelante y extraños.

En la ley Nº 11287 del 22 de noviembre de 1923 se mantuvo la misma escala, pero se introdujo un recargo de 100 % del impuesto a cargo de los beneficiarios domiciliados en el extranjero. Además se dispuso que correspondía el gravamen de la clase I a los bienes adquiridos por sociedades anónimas, cuando se transfiriera todo o la mayor parte del patrimonio familiar y aquellos constituyeran el haber principal de tales sociedades.

La ley Nº 11583, del 10 de junio de 1932, reformó la división de los escalones según la suma recibida -distribución vigente aún- y reajustó las cuotas aplicables a cada hijuela o donación, desde 0,5 % de las hijuelas de \$ 1 a 3.000 en la clase I (excluidas las herencias menores de \$ 8.000) hasta 30 % de las herencias, legados o donaciones mayores de \$ 1.000.000 en la clase VI, con la salvedad de que el gravamen total no podría exceder del 50 %.

El 30 de septiembre de 1933, por ley de presupuesto N° 11821, se efectuó un aumento de 5 % a 10 % en las dos categorías superiores, que ha continuado en vigor por disposición de la ley de presupuesto N° 12345 del 31 de diciembre de 1936. La escala vigente es como sigue:

Desde \$ 1 a \$:	% del impuesto según clase:						Clases:
	I	II	III	IV	V	VI	
3.000	0,5	1	4	6	8	10	I: Padres, hijos y cony., y SS.AA.
6.000	1	1,5	5	7	9	12	II: Otros ascend. y descendientes.
10.000	1,5	2	6	8	10	14	III: Colat. 2º grado
25.000	2	2,5	7	9	11	16	IV: " 3º " "
50.000	2,5	3	8	10	12	18	V: " 4º " "
100.000	3	4	9	11	13	20	VI: Otros parientes y extraños.
200.000	3,5	5	10	12	14	22	Ausentes: Recargo 100 % sin exceder de 50 % el impio.
300.000	4	6	11	13	16	24	
500.000	5	7	12	15	18	26	
1.000.000	6,3	8,4	14,7	18,9	21	29,4	
Más de) 1.000.000)	8,5	11	17,6	22	24,2	33	2º sucesión en línea recta dentro de los 5 años: Descuento 10 % por cada año completo faltante.

Exentas: Herencias menores de \$ 8.000 en clases I y II.

Debe recordarse que según la jurisprudencia de la Corte Suprema Nacional la exención en clases I y II se entiende computando separadamente el monto de cada hijuela y no el "monto total" del acervo hereditario (Sucesión de Mariano H. Suárez, 14/12/1936). Asimismo con respecto al recargo a los ausentes ha declarado que "un impuesto del 50 % es una verdadera exacción o confiscación" (Sucesión de Julio Carlos Sunge, 19/4/1940), llegando en algunos casos a sostener la inconstitucionalidad de gravámenes que absorbían "más de la tercera parte del valor de los bienes comprendidos en la herencia" (Sucesión de Félix Lora, 30/6/1941).

b) Provincia de Buenos Aires - La progresividad en el impuesto sucesorio se inició con la ley N° 3021 del 4 de enero de 1907, que estableció cuotas que variaban desde el 0,75 % sobre hijuelos de \$ 1 a 10.000 entre ascendientes, descendientes o esposos -excluyendo las herencias cuyo monto total no excediera de \$ 5.000- hasta el 12,5 % sobre legados o donaciones superiores a \$ 1.000.000 a parientes de más de 6º grado o extraños. Se eximía a los legados o donaciones no mayores de \$ 1.000 y permitía una reducción de 10 % por cada año completo que faltase para cumplir diez desde que el causante de una nueva transmisión los hubiera recibido por herencia abonando el correspondiente impuesto. Esa rebaja fue suprimida por ley N° 3315 del 20 de enero de 1911.

El 19 de abril de 1913, por ley N° 3481, se aumentaron los impuestos del gravamen entre los límites de 1 % y 20 %, y el 29 de diciembre de 1914, por ley N° 3586, se modificaron las categorías y se suabieron las cuotas entre 1 % de \$ 1 a 1.000 en línea recta descendente -existiendo a los hijuelos que no excedieran de \$ 2.000 en línea directa o entre esposos- y 25 % de las herencias, legados o donaciones mayores de \$ 5.000.000 para parientes después del 6º grado o ex

traños, manteniendo la exención a las donaciones o legados que no excedieran de \$ 1.000.

La ley N^o 3745 (de sellos) del 10 de abril de 1923 introdujo nuevas reformas en las clases de parentesco, en las categorías de montos heredados y en la tarifa aplicable, que variaba de 1,25 % para sucesiones de \$ 1 a 10.000 en línea recta descendente -excluyendo las herencias entre ascendientes, descendientes y cónyuges, cuyo monto total no excediera de \$ 5.000- a 32 % sobre legados o donaciones de más de \$ 4.000.000 a parientes más allá del 6^o grado o extraños, suprimiéndose la exención a los pequeños legados o donaciones. Se establecía que la cuota del impuesto a cobrar sobre cada hijuela debía fijarse por el valor total de los bienes o activo neto de la sucesión, pero tal disposición -que se mantuvo hasta el año 1928- fué declarada contraria a la igualdad que exige el artículo 16 de la Constitución Nacional. La ley N^o 3841 del 17 de febrero de 1925 estableció que las cuotas en herencias de \$ 1 a 5.000 serían de 1 % en línea recta descendente y de 1,5 % para ascendientes y cónyuge.

El 5 de octubre de 1928, por ley N^o 3972, se elevó algo la tarifa, alcanzando a 33 % para los legados o donaciones mayores de \$ 2.000.000 a favor de parientes arriba del 6^o grado, legatarios o extraños, y se introdujeron: una escala especial de 7 % a 23 % para los bienes familiares transferidos a sociedades anónimas y una tarifa única de 50 % para las instituciones de herederos, excepto a pobres. La cuota debía fijarse por el monto de la hijuela y se dispuso que las otorgadas a descendientes o cónyuge pagaran la mitad del impuesto cuando el monto de la hijuela no pasara de \$ 3.000.

Por la ley N^o 4086 del 7 de julio de 1932 se produjo un reajuste de las tarifas y una nueva clasificación del parentesco, reuniendo en una sola clase: a los ascendientes, descendientes y cónyuge, con tipos de 1,25 % sobre hijuelas de \$ 1 a 5.000 (con la misma reducción de $\frac{1}{2}$ si no excedían de \$ 3.000) a 13 % para las superiores a \$ 2.000.000; y a los parientes de 5^o grado o más, con tipos de 10 % a 30 %. La tarifa máxima progresiva de 13 % a 33 % se asignó a los legatarios, donatarios y extraños. Además, se creó un recargo de 30 % sobre el impuesto que debieran abonar los herederos domiciliados en el exterior. La ley N^o 4190 del 28 de diciembre de 1933 redujo al 40 % la cuota única para instituciones de herederos.

El 10 de octubre de 1935 se sancionó la ley N^o 4350 que refundió en la clase más gravada (de 13 % a 33 %) a los parientes consanguíneos de más de 4^o grado, afines, legatarios y extraños. En general se introdujeron pequeños aumentos en los tipos, salvo para colaterales de 4^o grado, cuya tarifa se fijó entre los límites de 9 % y 29 %, mientras que antes variaba entre 7 % y 23,5 %. Se suprimió la tarifa especial para transferencias de la mayor parte de los bienes familiares a sociedades anónimas, que pasaron a pagar la tarifa mínima (línea recta y cónyuges); también quedó suprimida la rebaja acordada a las pequeñas hijuelas a favor de descendientes y esposos. El recargo a los herederos o legatarios domiciliados en el extranjero se elevó al 50 %. La ley N^o 4522 del 28 de octubre de 1936, siguiendo la escala de la ley 4350, aumentó levemente las cuotas del gravamen, las que continúan en vigor sin modificaciones. En cuanto al recargo a los ausentes fué sumado a 100 %, por la ley N^o 4727 del 7 de diciembre de 1936.

Además, mediante la ley Nº 4875 del 29 de octubre de 1942, promulgada el 13 de noviembre de 1942, se introdujeron diversas modificaciones en las leyes de impuestos. Con respecto a la ley básica Nº 4350 de impuesto a la transmisión gratuita de bienes, aclaró que la escala se aplicaría indistintamente "en relación al parentesco legítimo o natural", que la cuota del gravamen debía fijarse por "el valor total de la hijuela (hijuela ideal), cualquiera que sea la situación de los bienes adjudicados y aunque estuviesen en el extranjero" y que el monto del impuesto más el recargo e los beneficiarios susuntos del país no podría exceder "del 33 % del valor de los bienes que deben pagarlos". Se agregó una graduación, según la edad del beneficiario de usufructos o rentas vitalicias, para calcular el impuesto sobre el valor que se asigna a cada parte: a) Si dicho beneficiario tuviera menos de 30 años, se le computan 9/10 del valor del bien o del capital determinado (en rentas vitalicias) a razón del 5 % de interés, disminuyendo 1/10 cada 10 años más de edad, hasta "desde 70 años" 2/10; b) Para el nudo propietario se toma la parte complementaria, es decir: 1/10, ..., 8/10. Asimismo se acordó la exención del gravamen en las herencias entre ascendientes y descendientes o entre esposos cuando la hijuela de cada uno no excediera de \$ 3.000, computando los anticipos o transferencias hechas en vida del causante. También se concedió un descuento de 5 % si el impuesto fuera abonado dentro de los seis meses siguientes a la fecha del deceso del causante, siempre que el fallecimiento hubiera ocurrido con posterioridad al 1º de enero de 1943.

La tarifa vigente (ley Nº 4350 modificada por las leyes Nº 4522, 4727 y 4875) es como sigue:

Desde \$ l a \$:	% del impuesto según clase:					Clases:
	I	II	III	IV	V	
5.000	1	5	7	9	13,5	I: Línea recta descend. y ascend.óny. y SS.AA.
10.000	2	6	8	11	15	II: Colaterales 2º grado
20.000	3	7	9,5	12,5	16,5	III: " 3º " "
50.000	4	8,5	10,5	14	18	IV: " 4º " "
100.000	5,5	9,5	11,5	15,5	19,5	V: Otros parientes consanguíneos, por afinidad y extraños.
200.000	6,5	10,5	12,5	17	21	VI: Instituc. de heredero, excepto pobres: 40%
300.000	7,5	12	14	18,5	22,5	Ausentes: Recargo 100 %; impuesto máximo: 33 %.
400.000	8,5	13,5	15,5	20	24	Descuento: 5 % dentro de los 6 meses del deceso.
500.000	9,5	15	17	21,5	25,5	
700.000	11	16,5	18,5	23,5	27,5	
1.000.000	12	18	20	25,5	29,5	
2.000.000	13	19,5	21,5	27,5	31,5	
Más de id.	14	21,5	23,5	29,5	33	

Exentas: Hijuelas no mayores de \$ 3.000 en clase I.

c) Provincia de Mendoza - El impuesto sucesorio, doblemente progresivo con respecto al parentesco y al monto de la herencia, comenzó a aplicarse por disposición de la ley Nº 435 de presupuesto para el año 1908, del 17 de febrero de ese año, con cuotas crecientes desde 1 % para herencias de \$ 1 a 10.000 en línea recta y entre esposos, hasta el 13 % sobre más de \$ 1.000.000 a favor de colaterales después del 5º grado y extraños; en los legados al alma o a instituciones religiosas se fijó el gravamen en el 25 % proporcional, en vida, y en el 50 %, en caso de muerte.

Por la ley N° 599 de presupuesto para el año 1913, del 15 de julio del mismo año, fue suprimida la tarifa progresiva aplicable a la clase VI (demás parientes -después del 5° grado- y extraños), reemplazándola por el 20 % proporcional sobre cualquier suma. Eximióronse, por otra parte, a las sucesiones menores de \$ 5.000 en línea directa.

La ley N° 691 de presupuesto para el año 1916, del 30 de mayo de 1916, incluyó, en la expresada exención, a las sucesiones entre cónyuges. Además, se rebajó a 20 % el impuesto correspondiente a legados o donaciones para el alma y a instituciones religiosas, incluso en vida, y a 10 % la cuota proporcional de la clase VI.

A su vez, la ley N° 825 de impuesto a la herencia, del 5 de septiembre de 1923, eximió a los legados no mayores de \$ 3.000, pero gravó con el 50 % a los que se hicieran a favor del alma y a las entidades religiosas (institución de herederos). Los parientes de 6° grado o más, los extraños y los demás legatarios o donatarios fueron agrupados con los colaterales de 5° grado en la clase V y se intensificó la progresión en el gravamen, variando las cuotas parciales desde 1,5 % sobre los primeros \$ 20.000 de las hijuelas en línea recta y entre esposos, hasta 48 % sobre el excedente de un millón de pesos en la clase V.

En la ley N° 996 del 30 de septiembre de 1932 se volvió a la progresión directa, adoptando la tarifa de la ley nacional N° 11583 sin el recargo a los ausentes del país y eximiendo a las hijuelas en línea recta y entre cónyuges sólo cuando no pasaran de \$ 3.000. Para las transferencias a sociedades anónimas de la mayor parte de los bienes familiares, que pasaran a formar el haber principal de la adquirente, se creó una escala progresiva especial desde 7 % de los primeros \$ 5.000, hasta el 23 % sobre el exceso de \$ 2.000.000 de valor efectivo transferido o de valuación fiscal si ésta fuera mayor. Por la ley N° 1086 se suprimió esa tarifa para sociedades anónimas y se dispuso que en tales casos debía aplicarse la escala general según el parentesco. La tarifa general vigente es, por lo tanto, como sigue:

Desde \$ 1 a \$:	% del impuesto según clases:						Clases:
	I	II	III	IV	V	VI	
3.000	0,5	1	4	6	8	10	I: Padres, hs., y cónyuge
6.000	1	1,5	5	7	9	12	II: Otros ascend. y desc.
10.000	1,5	2	6	8	10	14	III: Colateral. 2° grado
25.000	2	2,5	7	9	11	16	IV: " 3er. "
50.000	2,5	3	8	10	12	18	V: " 4º "
100.000	3	4	9	11	13	20	VI: Demás parientes y extraños, incluso legados al alma.
200.000	3,5	5	10	12	14	22	SS.AA.: Según parentesco de presuntos hered.
300.000	4	6	11	13	16	24	
500.000	5	7	12	15	18	26	
1.000.000	6	8	14	18	20	28	
Más de) 1.000.000)	7	10	16	20	22	30	Exentas: Hijuelas no ma yores de \$ 3.000 en las clases I y II.

d) Provincia de Corrientes - La aplicación de la progresividad en el impuesto sucesorio comenzó en el año 1913, con respecto al monto del haber líquido partible por clases

de parentesco de los herederos, en virtud de lo dispuesto por la ley N° 186 del 27 de diciembre de 1912. La escala variaba entre 0,75 % de \$ 1 a 10.000 en las sucesiones en línea recta y entre esposos, y 12,5 % arriba del millón de pesos para colaterales de más de 6° grado y extraños, quedando excluidas las sucesiones que debían tramitarse ante la justicia de paz y los legados o donaciones no mayores de \$ 1.000; sobre los legados en favor del alma o de entidades religiosas se fijó una cuota proporcional de 50 %.

Por la ley N° 336 del 29 de diciembre de 1920 se rebajaron un cuarto de punto (0,25 %) las cuotas correspondientes a la clase I (línea recta y esposos) y el 6 de diciembre de 1922, mediante la ley N° 404, se dispusieron aumentos crecientes a partir de "colaterales de 4° grado" (clase IV), llegando al 18 % la cuota máxima para la clase VII (otros parientes -de más de 6° grado- y extraños).

A su vez, la ley N° 739 del 22 de diciembre de 1936 reajustó las cuotas de las clases I (con tipos de 0,6 % a 2,5 %) y II (colaterales de 2° grado, de 3,75 % hasta 7 %) y elevó en un cuarto de punto todas las cuotas correspondientes a las clases III a VI (colaterales de 3° a 6° grados). También se estableció que la cuota aplicable debía determinarse por el monto nudo total de cada hijuela, exceptuando a las sucesiones tramitables en la justicia de paz.

La ley N° 823 del 30 de diciembre de 1938 ha modificado la división de los primeros escalones, ha reformado la distribución por clases de parentesco y ha introducido un importante aumento en toda la tarifa, variando los tipos desde 1 % sobre las hijuelas de \$ 1 a \$ 5.000 a favor de descendientes legítimos o naturales y cónyuges, hasta el 32 % sobre \$ 1.000.000 en adelante para colaterales después del 4° grado, extraños y legatarios. Mantúvose la cuota del 50 % para legados al alma o a instituciones religiosas y la exención en justicia de paz, lo mismo que la fijación del impuesto por el monto de cada hijuela.

Por la ley N° 913 del 26 de diciembre de 1940 se modificó el primer escalón, se elevaron aún más las cuotas -salvo para alma e instituciones religiosas, reducida a 35 %-, se gravó a los legados (mejoras) a herederos forzosos con la mitad de la tarifa fijada para extraños, se acordó un descuento del 10 % si el impuesto fuera pagado dentro del año de fallecido el causante y se aclaró que la exención alcanzaba a toda sucesión cuyo acervo total no pasara de \$ 2.000. La tarifa, que está aún en vigor, quedó como sigue:

Desde \$ 1 a \$:	% del imp ^{to} , s/clase:						Clases:
	I	II	III	IV	V	VI	
10.000	1½	2	9	11	15	20	I: Descend.legít.o nat.y cóny.
20.000	2	3	11	13	17	22	II: Ascend.legít.o naturales.
50.000	3	4	13	15	19	24	III: Colaterales de 2° grado.
100.000	4	5	15	17	21	26	IV: " " " 3er. "
250.000	5	6	17	19	23	28	V: " " " 4º "
500.000	6	7	19	21	25	30	VI: Otros,afines,extraños y legat.(hered.forz.la mitad).
1.000.000	7	8	21	23	27	32	VII: Alma o inst.relig.,35 %.
Más de id.	8	9	23	25	29	34	Desc ^{to} : 10 % dentro del año.

Exentas: Sucesiones con acervo total no mayor de \$ 2.000.

e) Provincia de Santiago del Estero - Con la sanción de la ley N° 548 del 27 de octubre de 1915 se estableció el impuesto progresivo a las herencias, con relación al parentesco y al monto de cada hijuela. Eximióse a las sucesiones menores de \$ 10.000 en línea recta y entre esposos (clase I) y se acordó una rebaja de 10 % del gravamen por cada año completo que faltase para cumplir los cinco años de una transmisión anterior en línea directa. Las cuotas unitarias variaban desde 1,5 % para hijuelas de \$ 1 a 50.000 en la clase I -con la salvedad expresada- hasta el 20 % en las herencias superiores a \$ 1.000.000 a favor de colaterales de más de 6° grado y extraños. Para las demás clases, las dos primeras categorías eran: "de \$ 1 a \$ 10.000" y "de \$ 1 a \$ 50.000".

Por la ley N° 987 del 14 de diciembre de 1926 se redujo la exención en la clase I a las sucesiones con un monto menor de \$ 5.000 y se admitió una reducción en la proporción de 1½:1 en las herencias en línea recta de \$ 5.000 a 10.000, conservándose el tipo de 1,5 % sobre las hijuelas "de \$ 1 a \$ 50.000" para las superiores a \$ 10.000.

La ley N° 1426 del 19 de diciembre de 1936 ha suprimido todas las excepciones y rebajas. Subdividió la clase I separando a los ascendientes y descendientes de 2° grado o más, para aplicarles una tarifa mayor. Asimismo adjudicó la tarifa máxima a los colaterales de 4° grado en adelante, creó un escalón intermedio de \$ 10.000 a \$ 25.000 y elevó ligeramente las cuotas parciales, según la escala siguiente, que se mantiene aun en vigor:

S/cada hijuela (proporción), de \$:	%	de imp ^{to} .s/clase:					Clases:
		I	II	III	IV	V	
1 a 10.000	1½	2	5	8	10	I: Padres, hijos y cónyuges.	
10.000 " 25.000	2	3	7	10	12	II: Otros ascendientes y descendientes.	
25.000 " 50.000	3	4	8	12	14	III: Colaterales de 2° grado.	
50.000 " 100.000	4	5	9	13	15	IV: Colaterales de tercer grado.	
100.000 " 250.000	5	6	10	14	16	V: Otros parientes, extraños y legados.	
250.000 " 500.000	6	7	11	15	17		
500.000 " 1.000.000	7	8	12	16	18		
Más de \$ 1.000.000	8	9	13	17	20		

f) Provincia de Entre Ríos - La progresividad en el impuesto sucesorio, con respecto al monto heredado combinado con el grado de parentesco con el causante, se inició en el año 1918 por disposición de la ley N° 2539 del 20 de noviembre de 1917. Fijáronse cinco clases de parentesco, variando las cuotas entre el 0,75 % en herencias hasta \$ 5.000 en línea recta y entre esposos (con excepción de aquellas cuyo acervo a dividir no excediera de \$ 2.000) y el 20 % sobre más de \$ 1.000.000 a favor de colaterales de 5° grado o de extraños, salvo en los legados a favor del alma o de la Iglesia, que continuaron abonando el 25 % proporcional.

La ley N° 2597 del 16 de octubre de 1919 aclaró que las cuotas eran parciales y debían aplicarse separadamente al capital comprendido dentro de cada tramo de la progresión. En cambio, la ley N° 2855 del 27 de diciembre de 1930 -que aumentó en general todos los tipos- suprimió el agregado de la ley N° 2597 y estableció que

la cuota aplicable a la parte de cada heredero se fijaría por los tipos correspondientes a todo el acervo imponible para cada grado de parentesco. La tarifa progresiva variaba del 1 % a 32 % y se eximió a todas las herencias con acervo a dividir no mayor de \$ 2000; para la Iglesia o instituciones al alma se elevó la cuota al 40%.

Por la ley N° 2907 del 4 de octubre de 1932 se agregó un adicional sobre el excedente de \$ 500.001 en las herencias o legados a favor de colaterales de tercer grado (2 %), de 4° grado (4 %) y de 5° grado o legatarios (8 %).

El 30 de octubre de 1934, por ley N° 3008, se subdividió la primera clase de parentesco en: I, Descendientes legítimos y naturales, y cónyuges, con cuotas desde 1,5 % de \$ 1 a 5.000, hasta 8 % de \$ 1.000.001 en adelante; II, Ascendientes legítimos o naturales, con cuotas de 2 % a 9 %. También se elevaron los demás tipos para las otras clases de parentesco, llegando la cuota máxima para colaterales de más de 4° grado, extraños y legatarios al 41 % y el impuesto a las transmisiones gratuitas a la Iglesia o a instituciones al alma a 45 %. Se dispuso que el gravamen se aplicaría al monto de cada hijuela, legado o donación, exceptuando del pago a las hijuelas que no excedieran de \$ 1.000. Además se creó un recargo de 100 % para los beneficiarios domiciliados en el extranjero, sin poder exceder el impuesto total del 50 % del haber hereditario. Por otra parte (art.17), se estableció un gravamen anual de un treinta y cincoavo de la tarifa aplicable a los descendientes (clase I) sobre el capital realizado más reservas de sociedades anónimas, quedando excluidas sus acciones de los juicios sucesorios.

La ley N° 3275, sancionada el 29 de octubre de 1940, ha mantenido la misma tarifa general, salvo una pequeña reducción en los tipos iniciales correspondientes a herencias hasta \$ 50.000 a favor de colaterales de 2° grado. También rebajó el recargo a los ausentes al 30 %, sin que el gravamen total pudiera sobrepasar del 45 % del haber hereditario, y estableció un tipo reducido de 0,75 % para las hijuelas que no excedieran de \$ 1.000 a favor de descendientes y cónyuges, pero suprimió la exención a las hijuelas no mayores de esa cantidad. En cuanto al impuesto substitutivo anual a las sociedades anónimas, lo fijó en el 0,1 % del valor de los bienes existentes en la Provincia.

Para los legatarios se dispuso que era aplicable la tarifa establecida para los extraños (clase VI), exceptuando los legados a favor de descendientes y cónyuge (clase I), a los que debía cobrarse el doble de la tarifa correspondiente. Resolvióse, asimismo, que en las transmisiones gratuitas de la nuda propiedad se deduciría, del valor de los bienes, el usufructo gravado, que se debía calcular multiplicando la renta anual (real o presunta del 5 % del avalúo judicial) por los años determinados o por 15 si no se fijara su duración; cuando el usufructo fuera vitalicio, la renta se multiplicaría: por 35 si el beneficiario tenía hasta 15 años; por 20 si tenía hasta 30 años; por 10, hasta 40 años, o por 5 si el usufructuario tenía más de 40 años de edad. Igual criterio debía seguirse para las rentas vitalicias.

Al referirse a la liquidación del impuesto, establecióse expresamente que la escala debía aplicarse al monto total de la hijuela.

la, legado o donación y percibirse solamente la proporción correspondiente a los bienes situados en la Provincia o bajo su jurisdicción. La tarifa, que continúa en vigor, es como sigue:

Sobre más de \$:		% del impuesto, s/clase:						Clases:
		I	II	III	IV	V	VI	
0 a	5.000	1½ ⁽¹⁾	2	6	11	15	20	I: Desc.legít., o nat., y cóny.
5.000 "	20.000	2	3	8	13	17	23	II: Ascend.legít. o naturales.
20.000 "	50.000	3	4	11	15	19	26	III: Colat.2º gr.
50.000 "	100.000	4	5	15	17	21	29	IV: " 3º gr.
100.000 "	250.000	5	6	17	19	23	32	V: " 4º "
250.000 "	500.000	6	7	19	21	25	35	VI: Otros, extrañ. y legat.(en clase I, doble de ésa).
500.000 "	1.000.000	7	8	21	23	27	38	
1.000.000		8	9	23	25	29	41	

(¹) hasta \$ 1.000: 0,75 % Igles.o alma: 45%.

Sociedades anónimas: 0,1 % anual sobre bienes en la Provincia.

Ausentes: Recargo 30 %, sin exceder de 45 % del haber hereditario.

g) Provincia de Salta - Al mismo tiempo que se declaraba derogada la ley N° 283 de herencias transversales, por la ley N° 1005 (originariamente registrada bajo el N° 1073), del 19 de enero de 1918, se introdujo la progresividad en el impuesto a las transmisiones gratuitas de bienes, graduándolo según el parentesco de los herederos con el causante, y con cuotas crecientes desde el 0,8 % sobre las herencias de \$ 1 a 10.000 entre padres, hijos y cónyuges, hasta el 24 % sobre las que fueran superiores a \$ 1.000.000 (la ley decía erróneamente "de \$ 1 a \$ 1.000.000") a favor de colaterales de más de 6º grado y extraños. quedaron exceptuadas las herencias que no excedieran de \$ 2.000 y los legados o donaciones no mayores de \$ 1.000.

La N° 406 del 16 de febrero de 1937 suprimió las exenciones, creó un recargo de 50 % para los beneficiarios domiciliados en el exterior, incluyó en la clase I a las transferencias de bienes familiares a sociedades anónimas, aclaró que el gravamen se liquidaría según el valor total de cada hijuela, unificó en la clase de "extraños" a los colaterales de 5º grado o más, y reajustó la tarifa en la forma siguiente, que sigue en vigor desde el 1º de enero de 1937:

S/valor transferido de \$:		% del impuesto según clase:						Clases:
		I	II	III	IV	V	VI	
1 a	3.000	0,5	1	2,5	4	6	8	I: Padres, hijos y cónyuges, y C.S.AA.
3.001 "	10.000	1	1,5	3,5	6	8	10	II: Otros asc.y descend.
10.001 "	20.000	1,5	2	5	8	10	12	III: Colateral. de 2º gr.
20.001 "	50.000	2	2,5	6	10	12	14	IV: Id.3º gr. "
50.001 "	100.000	3	4	7	12	14	16	V: Idem 4º "
100.001 "	200.000	5	6	9	14	16	18	VI: Otros par.y extraños.
200.001 "	300.000	6	7	11	16	18	20	
300.001 "	500.000	7	9	13	18	20	22	
500.001 "	700.000	9	11	15	20	22	24	
700.001 "	1.000.000	11	13	17	22	24	26	
A más de 1.000.000		13	16	19	24	26	28	Ausentes: Recar go del 50 %.

h) Provincia de Córdoba - La ley de sellos N° 2314 del 23 de enero de 1914 estableció una pequeña progresión en el impuesto a las hijuelas en línea recta y entre cónyuges, de 0,1 % hasta \$ 10.000, a 0,8 % sobre cualquier cantidad que pasara de \$ 200.000, excluyendo las sucesiones cuyo monto a dividir no excediera de \$ 5.000. Para los colaterales hasta el 4° grado fijaba dos cuotas: 2 % hasta \$ 50.000 y 3 % pasando esa suma; los demás parientes consanguíneos y extraños debían abonar el 7 % y las mandas pías el 10 %, eximiendo a los legados y donaciones no mayores de \$ 1.000.

Por la ley de sellos N° 2515 del 30 de diciembre de 1919 se generalizó la progresividad, dividiendo en siete clases el parentesco y extendiendo a todas ellas las otras siete categorías creadas con respecto a la suma recibida. La tarifa comenzaba con 0,5 % para las hijuelas de \$ 1 hasta \$ 10.000 a favor de descendientes directos y llegaba al 22 % sobre \$ 5.000.000 en adelante para colaterales de más de 6° grado y extraños, incluso mandas pías.

El 29 de diciembre de 1921, la ley de sellos N° 3120 subdividió el primer escalón y aumentó los tipos del gravamen, que variaron así: desde el 1 % sobre hijuelas de descendientes directos de \$ 1 a 1.000, hasta el 25 % sobre herencias o legados de más de cinco millones de pesos en la clase VII. La ley de sellos N° 3467 del 30 de diciembre de 1928 modificó el escalón inicial fijándolo "de \$ 1.001 a \$ 5.000", reajustó algunos tipos y aumentó ligeramente los que correspondían a herencias o legados superiores a \$ 200.000, hasta un máximo de 26 % sobre las sumas mayores de \$ 5.000.000 recibidas por parientes de más de 6° grado y extraños.

Por la ley N° 3598 del 4 de enero de 1934 establecióse que sería aplicable al cónyuge supérstite la misma tarifa que a los descendientes, cuando concurriera con éstos en la herencia; además, se hizo extensiva esa tarifa a los bienes familiares transferidos para integrar el haber principal de sociedades anónimas. Asimismo se aclaró que la exención en las sucesiones en línea recta y entre cónyuges correspondería cuando el "monto al dividir" no excediera de \$ 5.000; por otra parte, mantúvose la exención para legados y donaciones que no pasaran de \$ 1.000.

El 16 de diciembre de 1938 se sancionó por separado la ley N° 3790 de impuesto a las transmisiones gratuitas de bienes, reformando la escala y la graduación por parentesco. En la clase I fueron agrupados los padres, los hijos y los esposos, con cuotas que varían desde el 1 % sobre las hijuelas de \$ 1.000 a 5.000 -exceptuando las que no excedieran de \$ 1.000- hasta el 16 % para las que pasaran de \$ 2.000.000. La clase VII correspondió a los colaterales de 5° grado o más, a los parientes por afinidad y a los extraños, con tipos de gravamen desde el 13 % hasta el 39 %.

Si el monto de la hijuela o donación no coincidiera con las cantidades consignadas en la escala, se dispuso que aquél debía dividirse en dos porciones: 1ª.) Cantidad cerrada más alta, al tipo correspondiente; 2ª.) Fracción excedente, al tipo inmediato superior. También se dejó establecido expresamente que los herederos por derecho de representación abonarían el impuesto según su propio grado de parentesco con el causante. Para los beneficiarios ausen-

tes del país más de 1½ año o con residencia accidental menor de un año, se creó un recargo de 30 % del impuesto. Acordóse que si la herencia o la suma de los bienes heredados más los que poseía el asignatario no llegara a \$ 10.000, se rebajaría un 10 % del gravamen que correspondiera a sexagenarios, menores o incapaces, y se descontaría un 5 % por cada hijo menor que tuviera el heredero.

La ley N° 3948 del 18 de octubre de 1941 sólo introdujo algunas modificaciones de detalle y reunió en la clase IV a los colaterales de 3° y de 4° grados, aplicándoles la tarifa que correspondía a los últimos (antes clase V). Limitóse el recargo de 30 % a los ausentes por más de dos años y rectificóse la rebaja de 10 % para los "séptuagenarios", etc. La tarifa vigente quedó como sigue:

Desde \$ 1.000 hasta \$1	% del impuesto, según clase:						Clases:
	I	II	III	IV	V	VI	
5.000	1	1,5	5	7	8	13	I: Padres, hijos y cónyuges, y SS.AA.
10.000	1,5	2	5,5	7,5	10	15	II: Otros ascend. y descend.
25.000	2	2,5	6	8	11,5	16	III: Colater. de 2º grado.
50.000	2,5	3	7	9	13	18	IV: Id. 3º y 4º.
100.000	3,5	4,5	8,5	10,5	15	20	V: " 5º y 6º.
200.000	5	5,5	10	12	17	21	VI: Otros parientes, afines y extraños.
350.000	6,5	7	11,5	14	19	23	Ausentes más de dos años: Recargo del 30 %.
500.000	7,5	8	13	16	21	25	
750.000	9,5	10	14,5	18	23	27	
1.000.000	11,5	12	16	19	25	30	
1.500.000	13,5	14	17,5	21	27	33	
2.000.000	15	15,5	19	24	29	36	
Más de 2 mill.	16	16,5	21	27	31	39	

Exentas: Hijuelas no mayores de \$ 1.000.

i) Provincia de San Luis - La ley N° 776 del 27 de diciembre del año 1923 implantó el impuesto sucesorio progresivo según el monto de cada hijuela y el grado de parentesco con el difunto o donante, y dispuso que las transferencias de bienes familiares a sociedades anónimas, para constituir el haber principal de éstas, abonarían la misma tarifa fijada para las transmisiones entre padres, hijos y cónyuges. La escala general sigue en vigor con exclusión de las sucesiones tramitables ante la justicia de paz de campaña (ley N° 1096 de presupuesto del 12/1/1928) y con un recargo de 100 % a los beneficiarios ausentes, creado por la ley N° 1219 del 10 de diciembre de 1931, a saber:

Desde \$ 1 a \$1	% del impuesto, según clase:							Clases:
	I	II	III	IV	V	VI	VII	
10.000	2	6	8	10	12	14	16	I: Línea recta, cóny. y SS.AA.
50.000	2½	7	9	11	13	15	18	II: Colaterales, 2º grado.
100.000	3	8	10	12	14	16	20	III: " , 3er. " .
150.000	3½	9	11	13	15	17	22	IV: " , 4º " .
250.000	4	10	12	14	16	18	24	V: " , 5º " .
500.000	5	11	13	15	17	19	26	VI: " , 6º " .
Más de id.	6	12	14	16	18	20	28	VII: Otros par. y extraños.
								Ausentes: Recargo, 100 %.

Exentas: Sucesiones tramitables ante justicia de paz de campaña.

j) Provincia de San Juan - La progresividad con respecto al monto de las herencias fué introducida por la ley N° 93 de sellos, del 24 de febrero de 1924, con cuotas desde el 0,5 % para herencias de \$ 1 a 5.000 a favor de los hijos del causante, hasta el 22 % sobre más de \$ 500.000 en las herencias a favor de colaterales de más de 4° grado y extraños. Según el artículo 39 la liquidación debía practicarse sobre el conjunto de los bienes adjudicados a cada clase de parentesco y la cuota correspondiente a la clase II (demás descendientes, ascendientes y esposos) no podría ser inferior a la asignada a los hijos (clase I), si éstos concurrían a la herencia. Las mismas disposiciones se mantuvieron hasta el 22 de febrero de 1925, en que la ley N° 635 -como única modificación- pasó a la clase I, a los padres y a los cónyuges.

La ley N° 774 del 4 de enero de 1927 -de presupuesto para el mismo año- separó de la clase superior, a los colaterales de 5° grado (clase VI) para aplicarles una tarifa menor que a la nueva clase VII (demás parientes y extraños), eximió a todas las herencias hasta de \$ 2.000 y reformó casi todas las cuotas parciales, con distinta distribución de los tramos o escalones, pero insistió en la aplicación de lo dispuesto en el citado artículo 39 de la ley N° 93. La misma escala continúa en vigor, de acuerdo con lo dispuesto en la ley N° 833 de sellado, del 13 de marzo de 1942, es decir:

Sobre el monto de transmisiones, de \$:	% del impuesto, s/clase:							Clases:
	I	II	III	IV	V	VI	VII	
2.001 a 10.000	1	1½	2	3	5	7	10	I: Padres, hs., cóny. descendientes.
10.001 " 25.000	1½	2	3	4	6	8	11	II: Otros ascend. y descendientes.
25.001 " 50.000	2	2½	4	5	7	9	12	III: Colat. 2° grad.
50.001 " 100.000	3	3½	5	6	8	10	13	IV: " 3er. "
100.001 " 200.000	4	5	6	7	9	11	14	V: " 4º "
200.001 " 500.000	5	6	7	8	10	12	15	VI: " 5º "
Más de 500.000	6	7	8	9	11	13	16	VII: Demás parient. y extraños.

Exentes: Herencias hasta de \$ 2.000.-

k) Provincia de Santa Fe - Ya la ley de sellos del 30 de diciembre de 1897 había introducido una pequeña progresión en el impuesto sucesorio, en cuanto a la cantidad que se adjudicase en las particiones a ascendientes, descendientes o cónyuges: de \$ 20 a 20.000, el 0,1 %, tomando como enteras las fracciones de \$ 100 hasta \$ 1.000 y las de \$ 1.000 en adelante; de más de \$ 20.000 a 50.000, el 0,2 %, y pasando de \$ 50.000, el 0,5 %.

La ley N° 1529 de papel sellado, del 11 de julio de 1908, aumentó el número de tramos de la progresión en las herencias entre ascendientes y descendientes o entre cónyuges, variando los tipos desde 0,2 % cuando la cantidad asignada a cada heredero no pasase de \$ 10.000, hasta 0,8 % sobre cualquier cantidad, cuando excedía de \$ 100.000. Siempre para las mismas herencias se intensificó la progresión, por ley N° 2039 de sellos, del 23 de diciembre de 1922, con cuotas de 0,5 % para hijuelas hasta \$ 10.000 (exceptuando las que no excedieran de \$ 1.000), a 2 % sobre más de \$ 700.000.

El 17 de diciembre de 1926, por la ley N° 2107 de sellos, se generalizó la progresividad en el impuesto sucesorio a todos los

demés grados de parentesco, variando la tarifa: desde 0,5 % sobre las hijuelas de \$ 1 a 10.000 a favor de descendientes o esposos, con excepción de las herencias cuyo monto total -incluidos los ascendientes- no excediera de \$ 5.000; hasta el 34 % sobre las hijuelas superiores a \$ 1.000.000 a favor de colaterales después del tercer grado, extraños o legatarios; los legados a parientes colaterales de cualquier grado debían pagar la tarifa de legatarios y las mejoras a herederos forzosos la que afectara a su clase. Además, se dispuso que las transferencias de bienes familiares, para formar el 40 % -por lo menos- del haber de sociedades anónimas, debían tributar el impuesto que correspondiera a los presuntos herederos del enajenante.

Por la ley N° 2156 del 15 de diciembre de 1927 se restableció la exención para las hijuelas no mayores de \$ 1.000 a favor de ascendientes, descendientes y cónyuges; pero la ley de sellos N° 2319 del 25 de marzo de 1933 volvió a eximir a las sucesiones en línea recta y entre esposos cuando el total de los bienes no pasara de \$ 5.000 y dispuso que las mejoras a los herederos forzosos abonarían la mitad de la tarifa fijada para los extraños. Por otra parte, incluyó en la clase I a los padres, pasó a la clase II a los nietos y descendientes después del 2° grado, y redujo de 10 a 7 la cantidad de categorías o escalones, asignándoles mayores cuotas de el 1 % hasta el 40 %.

En la ley del 16 de enero de 1934 -de presupuesto para ese año- fué agregado un recargo de 10 % sobre todos los tipos del gravamen sucesorio. Dicho adicional ha seguido aplicándose en virtud de lo dispuesto en las leyes Nros. 2446 del 24 de enero de 1935 y 2588 del 23 de diciembre de 1937.

A partir del año 1938 rige la ley N° 2591 de impuesto a la transmisión gratuita de bienes, sancionada el 23 de diciembre de 1937, mediante la cual se reajustaron las cuotas y se aumentaron a trece los escalones con respecto al monto heredado. Asimismo, se eximió a las herencias en línea recta, entre esposos o entre colaterales de 2° grado, cuyo monto no fuera mayor de \$ 5.000.

Para las transmisiones o transferencias de bienes familiares a sociedades anónimas, se dispuso que abonarían la tarifa de la clase I. Se aclaró también que los herederos por derecho de representación debían pagar el impuesto según su propio grado de parentesco con el causante, que el vínculo legítimo o el natural se regirían por lo reconocido en el Código Civil y que los parientes por afinidad se considerarían como extraños. Además se creó un recargo del 30 % sobre el impuesto que correspondiera a los asignatarios domiciliados en el extranjero, sin que el gravamen total pudiera exceder del 50 %.

Por la ley N° 2659 del 6 de octubre de 1939 -de presupuesto para el año 1940- se acordó nuevamente que la exención a las hijuelas en línea recta o entre esposos se referiría únicamente a las que no excedieran de \$ 1.000 y se suprimió la franquicia que había sido concedida a los colaterales de 2° grado.

La tarifa (ley N° 2591 con sus modificaciones de detalle) declarada vigente para el año 1943, por ley N° 3074 del 28 de agosto

de 1942, ha quedado en la siguiente forma:

S/hijuela, hasta \$:	% del imp ^{to} .s/clase:					Clases:
	I	II	III	IV	V	
5.000	1	2	5	9	12	I: Padres,hs.,cónyug.,y SS-AA.
10.000	1½	2½	6	10	15	II: Otros ascend. y descend.
20.000	2	3	7	11	16	III: Colaterales en 2º grado.
50.000	3	4	8	12	18	IV: " " 3er. "
100.000	4	5	10	14	21	V: Otros parient.,afines,extrañ. y legados (hered.forz.: ½).
200.000	6	7	12	16	23	Ausentes: 30 % de recargo, sin pasar de 50 % el impuesto total.
300.000	7	8	14	18	26	Adicional de presupuesto: 10 % de recargo sobre la tarifa.
400.000	8	9	15	20	28	Exentas: Hijuelas en clases I y II que no excedan de \$ 1.000.
500.000	9	10	17	21	30	
700.000	10	11	20	23	32	
1.000.000	11	12	21	25	35	
2.000.000	12	13	25	30	40	
Más de id.	13	14	26	32	42	

1) Provincia de Catamarca - La progresividad impositiva se inició con respecto al monto heredado y al parentesco con el causante, en virtud de lo dispuesto por la ley de sellos del 30 de diciembre de 1928. Las cuotas -relativamente moderadas- variaban: desde 1,25 % en las hijuelas de \$ 1 a 5.000 para descendientes o cónyuges, hasta 25 % en las partes hereditarias mayores de \$ 200.000 para parientes de 7º grado o más y extraños.

La ley de sellos del 21 de diciembre de 1929 modificó los límites de las categorías por monto de las hijuelas y acentuó la progresión hasta \$ 60.000, convirtiendo en proporcional el gravamen sobre todas las herencias superiores a ese importe.

Por la ley N° 1060 de impuesto a la transmisión gratuita de bienes, del 28 de noviembre de 1932, se colocó por separado -en la clase IV- a los colaterales de tercer grado, asignándoles una tarifa intermedia entre la III y la V. Eximióse a las herencias en línea recta y entre esposas cuando el capital no excediera de \$ 500 y se aumentó la tarifa correspondiente a colaterales de más de 6º grado y extraños, con lo que la escala -que sigue en vigor- quedó establecida en la forma que se transcribe a continuación:

Desde \$ 1 a \$:	% del impuesto, según clase:								Clases:
	I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	
1.000	1,5	2	4	4,5	5	6	7	15	I: Desc.,y esposos
2.500	2	2,5	5	5,5	6	7	8	17	II: Ascendientes.
5.000	2,5	3	6	6,5	7	8	9	19	III: Colat.2º grad.
10.000	3	3,5	7	7,5	8	9	10	21	IV: " 3er. "
40.000	4	4,5	8	8,5	9	10	11	23	V: " 4º "
60.000	5	6	9	9,5	10	11	12	26	VI: " 5º "
Más de id.	7	8	11	11,5	12	13	14	30	VII: " 6º "
									VIII: Otros par.,y extraños.

Exentas: Herencias no mayores de \$ 500 en clases I y II.

m) Provincia de Tucumán - Originariamente, la ley N° 979 del 3 de octubre de 1908 fijaba una graduación para el impuesto a la herencia, con respecto al parentesco con el difun-

to: 0,5 % en línea recta y entre esposos, eximiendo las herencias que no excedieran de \$ 5.000; 3 % para colaterales de 2º grado, excepto las no mayores de \$ 2.000; 4 %, 5 %, 6 % y 7 % respectivamente para los colaterales de 3º a 6º grados, y 10 % para los extraños, excluyendo las destinadas a hospitales o a instituciones científicas si no pasaban de \$ 20.000. Acordaba también una rebaja de 10 % del gravamen, por cada año completo que faltase para cumplir diez años de una anterior transmisión, salvo cuando el beneficiario era mayor de 70 años y a quien se reconocía, por separado, otra rebaja especial de 10 %.

La ley de presupuesto para el año 1930, del 17 de julio de ese año, reformó la ley N° 979, introduciendo la progresividad con relación al monto heredado y distinguiendo seis clases de parentesco. Las cuotas establecidas variaban desde el 1 % sobre las hijuelas de \$ 1 a 10.000 a favor de padres, hijos y cónyuges, hasta el 25 % sobre más de \$ 1.000.000 en las herencias o donaciones a favor de colaterales de 4º grado o más y extraños. Las exenciones y las reducciones anteriores continuaron rigiendo sin modificaciones. Por la ley N° 1609 de presupuesto para el año 1936, del 27 de diciembre de 1935, sólo se hicieron pequeñas alteraciones en algunas cuotas intermedias.

El 7 de diciembre de 1938 fué sancionada la ley N° 1739 de impuesto a la herencia que: separó en otra clase a los abuelos y nietos; aplicó igual tarifa que a la esposa, a la concubina de soltero o viudo instituída como heredera, si hubiera hecho vida en común con el causante durante los cinco años anteriores a su deceso; declaró afectadas por el gravamen, según la escala que correspondiera, las transferencias de todo o la mayor parte del patrimonio familiar a sociedades anónimas y de responsabilidad limitada formadas por presuntos herederos; estableció un recargo de 100 % para las entidades jurídicas o personas beneficiarias domiciliadas en el extranjero o residentes en él más de tres años; eximió del impuesto a las mandas pías al alma que no pasaran de \$ 2.000 y a las hijuelas a favor de ascendientes hasta el 2º grado, descendientes hasta el 2º grado y cónyuges, si no eran mayores de \$ 3.000.

Además se dispuso que en los casos en que se transmitiera la nuda propiedad se debería computar el 50 % del valor del bien, pero para el usufructo se tendría en cuenta su duración o la edad del beneficiario: por tiempo determinado, multiplicando la renta anual del bien afectado por el número de años de duración de ésta; por tiempo indeterminado -no siendo vitalicio-, multiplicando esa renta por 15; si fuera vitalicio, multiplicándola por 35, 20, 10 ó 5, según que el usufructuario tuviera menos de 15, 30, 40 años o más de esa última edad; si la renta del bien no pudiera determinarse, debería calcularse una renta presunta del 4 % de la valuación fiscal o pericial. Igual sistema se estableció para fijar el impuesto sobre las rentas vitalicias.

Por otra parte, quedaron suprimidas las rebajas especiales para la segunda transmisión dentro de los diez años de la anterior y para los herederos septuagenarios. Con tales reformas y un reajuste y aumento general de las cuotas parciales, se implantó la siguiente tarifa progresiva, que continúa en vigor sin nuevas modificaciones:

S/monto de c/hijuela de \$:		% del impuesto, según clase de parentesco:						
		I	II	III	IV	V	VI	VII
1 a	5.000	1,5	2	2,5	9	11	15	20
5.001 "	20.000	2	3	3,5	11	13	17	23
20.001 "	50.000	3	4	4,5	13	15	19	26
50.001 "	100.000	4	5	5,5	15	17	21	29
100.001 "	250.000	5	6	6,5	17	19	23	32
250.001 "	500.000	6	7	7,5	19	21	25	35
500.001 "	1.000.000	7	8	8,5	21	23	27	38
1.000.001 "	1.500.000	8	9	10	23	25	29	41
1.500.001 en adelante		Aumenta 0,1 % cada \$ 100.000 más o fracción.						

Clases de parentesco:

I: Padres, hijos y cónyuges, o concubina.

II: Abuelos y nietos.

III: Otros ascendientes y descendientes.

IV: Colaterales en 2º grado.

V: " " 3er. " .

VI: " " 4º " .

VII: Otros parientes, extraños y legatarios.

Soc. anónimas y de responsabilidad limitada: S/presuntos herederos.

Ausentes (o residentes en extranj. más de 3 años): Recargo de 100 %.

Exentas: Hijuelas no mayores de \$ 3.000 en clases I y II.

Para mandas pías al alma, no pasando de \$ 2.000.

n) Provincia de Jujuy - La progresividad en el impuesto sucesorio se introdujo mediante la ley N° 904 del 20 de agosto de 1930, que estableció cinco clases de parentesco con el difunto o donante y fijó las cuotas correspondientes, según el monto recibido por cada beneficiario. Se eximieron las herencias no mayores de \$ 1.000 entre ascendientes y descendientes o entre esposos, y las donaciones o legados que no excedieran de igual suma.

Por la ley N° 973 del 31 de agosto de 1932 se elevó a \$ 3.000 el límite de exención para las herencias en línea recta y entre cónyuges, y se mantuvo la misma tarifa -aún vigente-, a saber:

Desde \$ 1 a \$:	% del impuesto, s/clase:					Clases:
	I	II	III	IV	V	
10.000	1	1,5	4	6,5	10	I: Descendientes.
50.000	1,25	1,75	4,75	7,5	12	II: Ascend., y cónyuges.
100.000	1,5	2,25	5,5	8,5	14	III: Colaterales, 2º grado.
250.000	2	3	6,25	9,5	15	IV: " " 3er. "
500.000	3	5,25	7	10,5	17	V: Otros par. y extraños.
1.000.000	4	6	7,75	11,5	18	Exentas: Herencias no mayores de \$ 3.000 en clases I y II. Donac. y leg. no mayores de \$ 1.000.
Más de) 1.000.000)	5	7,5	9	12	20	

ñ) Provincia de La Rioja - La ley N° 333 de papel sellado, del 8 de julio de 1920, sólo establecía una pequeña progresión impositiva para las herencias en línea recta o entre cónyuges: del 0,2 % hasta \$ 10.000, al 0,8 % sobre cualquier cantidad que excediera de \$ 100.000. Para otros parientes y extraños,

el gravamen era proporcional con respecto al monto heredado, aunque admitía cierta graduación: colaterales de grados 2º y 3º, 5 %; colaterales de grados 4º, 5º y 6º, 6 %; demás parientes y extraños, el 10 %; legados o donaciones, 20 %.

El sistema se mantuvo en la ley de sellos Nº 536 del 20 de agosto de 1932, que aumentó las cuotas para la línea directa y para cónyuges, y en la ley Nº 562 del 16 de enero de 1933, que sigue aún en vigor y que modificó los tipos proporcionales, según el siguiente detalle:

S/porciones desde \$:	Clase I	Clases de parentesco:
0 a 10.000	4 o/oo	I: Línea recta y cónyuges.
10.000 " 30.000	6 "	II: Colaterales, grados 2º y 3º: 8 %.
30.000 " 50.000	8 "	III: " " 4º a 6º: 10 %.
50.000 " 100.000	10 "	IV: Demás parientes y extraños: 12 %.
Más de 100.000	12 "	V: Legados y donaciones: 17 %.
		VI: Instituciones religiosas: 50 %.

2) Contribuciones territoriales: La progresividad ha sido aplicada en los impuestos territoriales de las provincias de: Corrientes, desde el año 1913; Entre Ríos, desde 1920; Santa Fe, desde 1923; Buenos Aires, en 1925 y 1926, y desde 1937; Córdoba, desde 1929, y Tucumán en el año 1944.

Sin embargo, los sistemas utilizados difieren notablemente de una provincia a otra. Mientras en Córdoba y Entre Ríos sólo alcanza el principio progresivo a los inmuebles rurales, en las otras provincias mencionadas se extiende a toda clase de inmuebles. Las tarifas se aplican separadamente a cada propiedad en las provincias de Buenos Aires (excepto en cuanto al llamado "impuesto a los latifundios", que grava al conjunto de inmuebles de una persona), Entre Ríos y Santa Fe, y sobre el conjunto de bienes raíces de cada contribuyente en las otras provincias referidas. Los gravámenes se basan en la extensión territorial de las propiedades en las provincias de Buenos Aires (para los "latifundios") y Entre Ríos, y se gradúa por su valuación fiscal en las demás provincias, incluso en Buenos Aires para los inmuebles no gravados como "latifundios".

En las seis provincias citadas, los impuestos territoriales se combinan con suplementos exigibles de los propietarios ausentes, según escalas progresivas complementarias en las provincias de Córdoba, Entre Ríos y Santa Fe, y según cuotas proporcionales en las otras tres.

a) Provincia de Corrientes - La ley Nº 186 de contribución territorial, del 24 de diciembre de 1912, introdujo la progresividad en el impuesto a los inmuebles rurales, en tanto que sobre el valor de la propiedad urbana siguió siendo proporcional (0,5 %). La tarifa se aplicó sobre el valor total del conjunto de bienes raíces de cada propietario y la escala comenzaba en el 0,45 % para los capitales de \$ 1 a 25.000 y llegaba al 0,8 % para los superiores a \$ 400.000. Además se fijó en el 0,1 % el adicional destinado al pago de la deuda pública.

Por la ley N° 219 del 30 de diciembre de 1913 se prolongó la progresión fijando el tipo de 0,8 % para los valores de \$ 400.000 a \$ 500.000 y disponiendo que la cuota aumentaría 1/8 o/oo más por cada \$ 100.000 de aumento en el capital imponible. A su vez, la ley N° 295 del 23 de diciembre de 1919 aclaró que no debían computarse las mejoras en los bienes rurales y creó un adicional especial de 0,3 % sobre el valor total de los inmuebles pertenecientes a sociedades anónimas.

Aumentos importantes se produjeron por la ley N° 330 del 29 de diciembre de 1920, que creó también otro adicional del 0,2 % para los terrenos urbanos baldíos, quintas o chacras sin poblar ni cultivar. El impuesto sobre inmuebles urbanos se elevó al 0,6 %, el adicional para sociedades anónimas se llevó a 0,5 % y se mantuvo el adicional común de 0,1 % para atender la deuda pública. La tarifa progresiva sobre bienes rurales varió de 0,6 % sobre el conjunto de inmuebles cuyo valor total fuera de \$ 1 a 25.000, a 1,5 % sobre los capitales de \$ 400.000 a 500.000, creciendo el tipo (aplicable sobre el total y no por secciones o capas) 1/15 o/oo más, cada aumento de \$ 100.000 en el capital gravado.

La ley N° 403 del 29 de noviembre de 1922 volvió a fijar en un octavo por mil el incremento del tipo progresivo, por cada \$ 100.000 más o fracción mayor de \$ 50.000. Para las seis primeras categorías (capitales que no excedían de \$ 200.000) se acordó una rebaja de 12, 10, 8, 6, 4 y 2 % respectivamente, sobre el gravamen rural progresivo, sin comprender a los adicionales. Para los propietarios (particulares o empresas extranjeras) domiciliados fuera del país, se estableció otro adicional del 0,5 % sobre la valuación total de sus bienes inmuebles en la Provincia.

La escala progresiva fue aplicada a todos los inmuebles desde el año 1937, según lo dispuesto por la ley N° 734 del 22 de diciembre de 1936, si bien se debían computar separadamente los valores acumulados en tres clases: I) Propiedades urbanas y suburbanas; II) Propiedades agrícolas de más de 2 hectáreas hasta 100 Ha. inclusive, o con ese destino; III) Demás bienes rurales, excluido el valor de los alambrados, poblaciones y otras mejoras accesorias. El crecimiento de la cuota, arriba de \$ 500.000, se fijó en 0,1 % más por cada \$ 100.000 o fracción de aumento, hasta un máximo de 3 %; pero por decreto-acuerdo N° 9 del 4 de febrero de 1937 se dejó en suspenso ese recargo considerado excesivo y se siguió aplicando la ley anterior: 1/8 o/oo cada \$ 100.000 o fracción mayor de \$ 50.000.

La ley N° 910 del 26 de diciembre de 1940 mantuvo las mismas disposiciones anteriores, sin insistir en la elevación de dicho recargo. La tarifa, vigente aun, ha quedado como sigue, sobre el conjunto de cada clase de bienes raíces (urbanos, agrícolas o rurales):

Hasta \$ 25.000,	6 o/oo	Hasta \$ 400.000,	14 o/oo	Adicionales:
" " 50.000,	7 "	" " 500.000,	15 "	Deud.públ:1 o/oo
" " 75.000,	8 "	cada aumento)		Soc.Anón: 5 "
" " 100.000,	9 "	de \$ 100.000)	1/8 "	Baldíos: 2 "
" " 150.000,	10 "	o fracción)	mas	Propriet.
" " 200.000,	11 "	mayor de)	hasta	asentes
" " 250.000,	12 "	\$ 50.000	30 "	más de
" " 300.000,	13 "	(Las cuotas son directas)		un año: 5 "

b) Provincia de Entre Ríos - La ley N° 2581 de avaluación territorial, sancionada el 31 de octubre de 1918, dispuso la revaluación de los inmuebles rurales según su valor venal, excluidas las mejoras en edificios y plantíos, a reajustar cada cinco años. Además estableció que la contribución territorial de tales propiedades sería progresiva ("proporción ascendente") según su área y de acuerdo con la relación creciente que la misma ley fijaba: la cuota mínima -a determinar anualmente- aumentaría 0,25 o/oo si el predio tenía más de 100 hectáreas, sin exceder de 200; 0,5 o/oo si era mayor de 200 Ha. y no pasaba de 500; ..., y 0,4 % si excedía de 20.000 hectáreas, pero sin que el impuesto pudiera absorber, en ningún caso, más de 1 % del valor del predio. Para el año 1920, la ley N° 2628 del 21 de diciembre de 1919 fijó en 0,25 % la cuota básica, más otra adicional de 0,15 % sujeta a igual progresión, en reemplazo de los gravámenes a los cereales y de tablada, que fueron suprimidos.

Por otra parte, la ley N° 2856 del 27 de diciembre de 1930 estableció un recargo de 100 % de la contribución directa que correspondiera a los propietarios ausentes más de un año. Dicha ley fue derogada por la N° 2933 del 3 de diciembre de 1932, que creó un suplemento progresivo de 0,2 % a 1 % sobre la contribución territorial a cargo de personas -físicas o jurídicas- ausentes del país durante 6 meses o más en el año correspondiente.

La ley N° 3006 del 30 de octubre de 1934 autorizó una nueva valuación de los inmuebles urbanos y rurales, actualizable cada 10 años, y fijó una tarifa general progresiva de 0,4 % sobre el valor de la tierra libre de mejoras hasta \$ 10.000, a 1,4 % para las propiedades de \$ 1.500.000 en adelante. La expresada tarifa debía comenzar a regir en el año 1936, pero no pudo aplicarse por demoras en la preparación del "catastro financiero" y la ley N° 3143 del 14 de abril de 1937 suspendió sus efectos y declaró vigentes las mencionadas leyes Nros. 2581 y 2628, cuya escala es como sigue:

S/predios rurales de		o/oo	S/predios rurales de		o/oo
más de Ha:	Hasta Ha:	s/avalúo	más de Ha:	Hasta Ha:	s/avalúo
-	100	4	2.000	5.000	8
100	200	4,5	5.000	10.000	9
200	500	5	10.000	15.000	10
500	1.000	6	15.000	20.000	11
1.000	2.000	7	20.000	-	12

Urbanas (Ley 3144): 5 o/oo. Adicional p-ivalid.(ley 2859): 1 o/oo.

Absentismo (ley 2933): 2 o/oo a 10 o/oo s/conjunto de bienes raíces.

c) Provincia de Santa Fe - La ley N° 2041 del 23 de diciembre de 1922 modificó a la ley N° 1785 de contribución territorial, introduciendo la progresión en el impuesto inmobiliario a los bienes raíces rurales y urbanos. La tarifa variaba entre 0,45 % para las propiedades valuadas hasta \$ 10.000, y 0,65 % para las tasadas en más de \$ 500.000. Por otra parte, la ley N° 2040 de igual fecha, estableció un adicional también progresivo de 1 o/oo a 3 o/oo para los propietarios residentes fuera del país más de dos años y para las entidades jurídicas extranjeras.

La ley N° 2104 del 17 de diciembre de 1926 autorizó el resque del impuesto territorial según una valuación basada en el valor de la tierra libre de mejoras, gravando a éstas con el 3 o/oo en zonas urbanas, y extendió el recargo por absentismo a las propiedades con avalúo total de \$ 30.000 ó mas (antes \$ 50.000). En definitiva, la ley N° 2156 del 10 de diciembre de 1927 rebajó en medio por mil las cuotas de la ley N° 2041, pero por ley N° 2157 se agregó otro adicional para vialidad de 0,25 o/oo; eximióse también del adicional por absentismo a los capitales introducidos para industrias o colonización.

Además, la ley N° 2285 "de latifundio", del 30 de noviembre de 1932, creó otro recargo progresivo de 5 % a 15 % sobre la contribución territorial, para inmuebles de 2.000 hectáreas o más en la zona A (sur de la provincia) y de 5.000 Ha en adelante en la zona B (parte norte), correspondiendo el recargo máximo a las propiedades con extensión mayor de 10.000 y 20.000 Ha., respectivamente.

El 25 de marzo de 1933, por ley N° 2318, se modificó la escala normal progresiva hasta alcanzar al 1 % para los inmuebles valuados en más de \$ 1.000.000, y se redujo a un año la ausencia máxima no afectada por el recargo al absentismo. Por la ley N° 2593 del 23 de diciembre de 1937 se agregó asimismo otro adicional del 0,25 por mil para educación y se extendió el suplemento para los propietarios ausentes del país durante 6 meses o más en el año.

Por su parte, la ley N° 2859 del 6 de octubre de 1939 suprimió la exención del recargo por absentismo a los capitales extranjeros, pero la ley N° 2992 del 8 de noviembre de 1941 ha reincorporado esa franquicia, siempre que se trate de industrias nuevas que ocupen más de 20 personas, dos tercios argentinas. La misma ley 2992 ha substituído el gravamen al latifundio por otro también progresivo, aplicable directamente sobre la valuación fiscal de los inmuebles tasados en más de \$ 40.000. Las tarifas vigentes (1942) eran:

<u>o/oo sobre el avalúo:</u>		<u>C.D. "Latif. Adic."</u>		S/edificios o mejoras urbanas: 3 o/oo de su valor.
Hasta \$	10.000	4	0	
De \$ 10.001 a	40.000	4,5		
" " 40.001 "	60.000	5	0,5	
" " 60.001 "	100.000			
" "100.001 "	200.000	6	1	
" "200.001 "	300.000	7		
" "300.001 "	500.000	8		
" "500.001 "	1.000.000	9	1,5	
" más de .	\$ 1.000.000	10	2	

La progresividad en las cuotas correspondientes a los edificios y a las mejoras en inmuebles urbanos y suburbanos se introdujo para el año 1943, por la ley N° 3074 del 28 de agosto de 1942, gravándose: con el 3 o/oo cuando su valor no excediera de \$ 30.000; con el 4 o/oo si variara entre \$ 30.001 y \$ 100.000, y con 5 o/oo cuando el valor de esos edificios o mejoras pasase de \$ 100.000. Para la contribución directa de los inmuebles -excluídos edificios y mejoras- se clasificaron las propiedades en diez categorías, según una nueva valuación a practicar, cobrándose provisionalmente la misma tarifa del año 1942, hasta que se aprobara la nueva escala.

d) Provincia de Buenos Aires - El primer ensayo de progresividad en el impuesto territorial se efectuó con la sanción de la ley N° 3842 del 17 de febrero de 1925, prorrogada para el año 1926 por la ley N° 3853 y derogada el 17 de febrero de 1927 por la ley N° 3901. Fijaba en 5 o/oo el gravamen sobre la valuación de los inmuebles urbanos; pero, establecía una pequeña progresión para las propiedades rurales -sin computar las mejoras con fines de explotación agropecuaria- desde el 0,6 % para las fincas valuadas hasta \$ 100.000, al 0,8 % para las de más de 2 millones de pesos. La ley N° 3901 se limitó a reconocer cierta diferenciación, mediante descuentos acordados sobre la cuota proporcional básica del 0,6 %: 20 % menos, para propiedades edificadas; 25 %, para las habitadas por sus dueños; 30 %, si éstas últimas tenían una valuación no mayor de \$ 10.000, e igual descuento para los predios rústicos explotados por sus dueños, con el mismo límite de \$ 10.000 de valuación.

La ley N° 4087 del 7 de julio de 1932 restringió la distinción a: inmuebles 0,6 %, salvo urbanos edificadas 0,48 %, más un adicional común de 0,1 % (sin contar los adicionales especiales para caminos o canalización). Dicho adicional se convirtió en levemente progresivo por ley N° 4522 del 28 de octubre de 1936, comenzando en 0,01 % sobre las propiedades raíces avaluadas de \$ 5.000 a \$ 20.000, 0,02 % sobre las que tuvieran una valuación de \$ 20.001 a \$ 40.000, ... y llegando a 0,08 % para las de más de \$ 500.000.

Por la ley N° 4834 del 23 de octubre de 1942 -vigente desde el 1° de enero de 1943- se creó otro impuesto adicional progresivo para las propiedades rurales de una misma persona natural o jurídica que, en conjunto, tuvieran propiedades con un total de 10.000 Ha o más de superficie. La cuota aplicable a la suma de los avalúos fué fijada sobre la base de la extensión de los campos y chacras, según la siguiente escala: hasta 15.000 hectáreas, el 6 o/oo; hasta 20.000, el 8 o/oo; hasta 25.000, el 10 o/oo; hasta 30.000, el 12 o/oo, y para inmuebles con más de 30.000 hectáreas, el 14 o/oo sobre la valuación total; pero, por el art.17, se hizo la salvedad de que sólo se cobraría la mitad de la tarifa cuando la valuación no excediera de \$ 1.000.000. Para los propietarios ausentes del país, en forma permanente o temporaria durante más de tres años -inclusiva las entidades jurídicas con directorio o sede principal en el extranjero- se agregó un adicional suplementario de 2 o/oo. Se estableció, además, que el nuevo impuesto, sumado a los otros gravámenes provinciales a la tierra, no podría exceder del 33 % de la renta que produzcan los inmuebles.

Por otra parte, la ley N° 4875, sancionada el 29 de octubre de 1942, ha substituído el adicional reformado por la ley N° 4522, por uno aplicable a los inmuebles no sujetos a otro impuesto de igual naturaleza, según la siguiente escala: Inmuebles con valuación de: \$ 300.000 a 500.000, 1 o/oo; \$ 500.001 a 1.000.000, 2 o/oo; \$ 1.000.001 a 2.000.000, 3 o/oo; más de \$ 2.000.000, 5 o/oo.

e) Provincia de Córdoba - El 29 de diciembre de 1925 se sancionó la ley N° 3386 que establecía un impuesto progresivo de 0,7 % para el conjunto de propiedades rurales cuya valuación total no excediera de \$ 200.000, hasta 1 % cuando superaba a \$ 1.000.000. Dicha disposición fué vetada por el P.E.Provincial,

por hacerlo gravoso, y continuó aplicándose -hasta el año 1928- la cuota única proporcional: 0,7 % para todos los inmuebles urbanos y rurales.

Con la ley N° 3464 del 30 de diciembre de 1928 insistióse en la reforma, fijando una escala que llegaba al 1,3 % para las propiedades rurales valuadas en conjunto en más de \$ 6.000.000, excluidas las mejoras para su explotación agropecuaria. Los inmuebles urbanos siguieron sometidos a la tarifa proporcional del 0,7 % de la valuación. Estaban exentas las propiedades urbanas con avalúo no mayor de \$ 2.000 y las rurales que no excedieran de \$ 1.000, cuando pertenecían a menores huérfanos, viudas, solteras, inválidos o septuagenarios, sin otros bienes; se exceptuaban igualmente los inmuebles rurales trabajados personalmente por su dueño (granjas) de más de 30 Ha. y valuación de \$ 3.000 por lo menos, hasta 500 Ha. y avalúo no mayor de \$ 10.000.

La ley N° 3550 del 26 de diciembre de 1932 redujo algo la tarifa e hizo más suave el crecimiento de los tipos, mediante la subdivisión de las categorías (antes 12): la primera, hasta \$ 10.000, gravada con el 0,6 %; ...; la última (212), de \$ 6.000.000 en adelante, con el 1,2 %.

Por la ley N° 3597 del 4 de enero de 1934 se dispuso una rebaja general de 10 % en los aforos que debían regir en el año 1934 para las zonas rurales; además, se acordó un descuento de 2 % sobre el gravamen que afectaba a los inmuebles rurales que en total no excedieran de \$ 50.000 según su valuación. En la misma fecha fué dictada la ley N° 3594, que creó un adicional a cargo de los propietarios ausentes, de 0,1 % a 0,6 %.

La ley N° 3787 de contribución territorial y absentismo, del 31 de agosto de 1938, suprimió las rebajas concedidas por la ley N° 3597, unificó sus disposiciones con las de la ley N° 3594, redujo a 0,55 % la cuota para inmuebles rurales hasta \$ 10.000 de valuación, pero aumentó en forma apreciable las restantes, llegando al 2 % para las propiedades rurales con un avalúo total superior a 3.000.000 de pesos, que antes pagaban el 0,975 % si no excedían de 3.500.000 pesos (sin contar la rebaja del 10 % en los aforos, que regía desde el año 1934). En la clase "urbana" se incluyeron los inmuebles sub-urbanos no dedicados a explotación rural.

Por ley del 6 de junio de 1939 se autorizó el cobro de la contribución territorial del año 1939 con un descuento del 10 %, siempre que el pago se hiciera dentro de ese año. También por la ley N° 3914 se permitió percibir dicha contribución -por el año 1941- con un descuento del 10 %.

Los motivos de justicia social, invocados al proyectarse la escala vigente hasta el año 1941, así como su intención de combatir al latifundio, no resultaron en la práctica otra cosa que una excesiva exacción fiscal que se convertía en confiscatoria, como lo demostraron las numerosas reclamaciones de los contribuyentes y lo re-conoció reiteradamente la Corte Suprema Nacional de Justicia (caso Dolores Cobo de Macchi di Cellere, 21/7/1941, entre otros).

Para evitar nuevos fallos adversos, la ley N° 3947 de contri-

bución territorial para el año 1942, del 18 de octubre de 1941, tuvo la progresión del gravamen en el 1,6 %, que se aplicó a todas las propiedades rurales cuya tasación total pasara de \$ 1.000.000.

La ley N° 4039 del 30 de diciembre de 1942 ha creado un adicional de 1 o/oo sobre los bienes raíces de sociedades anonimas y ha mantenido las anteriores disposiciones con respecto a las propiedades urbanas (7 o/oo), al absentismo (1 o/oo a 6 o/oo) y a exenciones. En cuanto a la tarifa para inmuebles rurales, introdujo una pequeña reducción para las propiedades valuadas en no más de 50.000 pesos, con lo que la escala en vigor quedó en la forma siguiente: Hasta \$ 5.000, 4,5 o/oo; de \$ 5.001 a 10.000, 5 o/oo; de \$ 10.001 a \$ 20.000, 5,5 o/oo; de \$ 20.001 a 50.000, 6 o/oo; de \$ 50.001 a \$ 100.000, 7 o/oo; aumentando un punto por cada \$ 100.000 más, hasta \$ 800.000; de \$ 800.001 a 1.000.000, 15 o/oo, y de \$ 1.000.001 en adelante, 16 o/oo. La tarifa es directa y no por acumulación de tramos, como lo ha reconocido la Corte Suprema Nacional (caso Alejandro Ayerza, 26/8/1940).

f) Provincia de Tucumán = Además de la contribución directa inmobiliaria (ley 920 del 12/1/1907) con cuota proporcional, fijada en el 4,6 % por ley del 27 de octubre de 1924, existían varios adicionales creados por leyes posteriores: 1) 5 % de recargo sobre la cuota inmobiliaria (ley 1401 del 9/6/1927); 2) 0,6 % más sobre las tierras sin mejoras (ley 1609 de presupuesto para el año 1936, del 30/12/1935); 3) 0,1 % suplementario (ley 1531 del 14/6/1933). Se eximía de la contribución territorial a los inmuebles urbanos no valuados en más de \$ 5.000 y los rurales con valuación no mayor de \$ 2.000, cuando pertenecían a menores huérfanos, solteras, viudas, inválidos y septuagenarios sin otro bien raíz y que los habitasen sin ejercer profesión, oficio o industria, y a los terrenos de pastoreo o labranza cuya valuación no excediera de \$ 500, cuando fueran habitados o cultivados por su dueño, sin poseer otro bien raíz. Por su parte, la ley N° 1658 del 26 de noviembre de 1936 había excluido del adicional de 0,1 % (ley 1531) a las propiedades únicas valuadas hasta \$ 10.000, y la ley N° 1698 del 26 de junio de 1937 dispuso que la exención de ese adicional alcanzaba a los inmuebles urbanos con avalúo no mayor de \$ 10.000 y a los rurales con valuación que no excediera de \$ 5.000, siempre que se tratara del único bien poseído y habitado o cultivado por su dueño.

Por decreto-ley del 29 de diciembre de 1943 (Acuerdo de Ministros N° 16/75/17) se ha implantado una escala progresiva y acumulativa (por capas) sobre el valor venal del conjunto de los inmuebles de cada propietario, para el pago de la contribución territorial directa, según la siguiente graduación:

<u>S/valor global, de \$:</u>	<u>o/oo</u>	<u>S/valor global, de \$:</u>	<u>o/oo</u>
501 a 10.000	7	150.001 a 200.000	10
10.001 " 25.000	7,5	200.001 " 250.000	10,5
20.001 " 50.000	8	250.001 " 300.000	11
50.001 " 75.000	8,5	300.001 " 500.000	11,5
75.001 " 100.000	9	500.001 " 1.000.000	12
100.001 " 150.000	9,5	1.000.001 en adelante	13

Para las propiedades urbanas baldías se fijó un adicional de 5 o/oo.

sobre su tasación. Además se impuso otro adicional del 20 o/oo a cargo de las sociedades anónimas y demás personas jurídicas extranjeras y de los propietarios ausentes del país en forma permanente o temporaria mayor de 2 años, aun cuando estuvieran accidentalmente en el país por un tiempo menor de un año continuo.

Se declararon excluidos del gravamen territorial los inmuebles cuya valuación total no excediera de \$ 500; se redujo la exención para huérfanos, viudas, etc., a valuaciones no mayores de \$ 4.000 en los inmuebles urbanos, manteniendo el límite de \$ 2.000 en los rurales; para las otras propiedades exceptuadas por leyes especiales, se reconoció la exención hasta \$ 10.000, debiendo pagar sobre el excedente de esa suma las de valuación mayor.

3) Impuestos al mayor valor (venta de inmuebles): El impuesto de sello que se percibe en ocasión de las transferencias de inmuebles, o de derechos reales sobre los mismos (salvo para constituir garantías) adquirió carácter progresivo con respecto al valor total de la operación, en la provincia de Entre Ríos desde 1922, y con relación al mayor valor realizado sobre la valuación o el precio de adquisición posterior a aquella, en las provincias de: Buenos Aires, en el año 1937; Santa Fe, en 1938, y Córdoba, en 1942. También en la provincia de Tucumán se ha introducido desde el año 1944 (decreto-ley del 29/12/1943) un gravamen progresivo sobre el mayor valor obtenido en las transferencias inmobiliarias.

Además, se aplica en la provincia de Entre Ríos -desde 1931- un impuesto proporcional al mayor valor "no creado", en oportunidad de las transferencias onerosas o gratuitas de bienes raíces, y en las otras provincias mencionadas existe el impuesto de papel sellado proporcional en las ventas de inmuebles.

a) Provincia de Entre Ríos - La ley Nº 2763 de sellos, del 11 de enero de 1922, estableció que los boletos de compra-venta o de permuta de bienes raíces, así como los de constitución de derechos reales que no importaran garantías, debían extenderse en papel sellado cuyo valor representara del 5 o/oo al 9 o/oo del precio convenido o de la valuación fiscal si ésta fuera mayor, según una escala progresiva en cinco tramos. Para los casos de nuevo traspaso antes de firmarse la escritura pertinente, debía aplicarse la mitad de esa tarifa sobre el importe anterior e íntegramente sobre la cantidad que excediera.

Por la ley Nº 3294 del 28 de noviembre de 1940 han sido elevadas en un punto las cuotas precedentes, a saber: Hasta \$ 10.000, 6 o/oo; de \$ 10.001 a 50.000, 7 o/oo; de \$ 50.001 a 100.000, 8 o/oo; de \$ 100.001 a 200.000, 9 o/oo, y de más de \$ 200.000, 10 o/oo.

Interes recordar que la ley Nº 2859 del 27 de diciembre de 1930 ha gravado además con el 2 % "el mayor valor no creado de la tierra libre de mejoras", previa deducción de las mejoras útiles y del impuesto de sellos, en oportunidad de las transferencias onerosas o gratuitas de propiedades raíces; el producto de ese gravamen proporcional se destinó para cubrir gastos de visalidad.

b, Provincia de Buenos Aires - La ley N° 4195 de papel sellado, del 16 de enero de 1914, fijaba un impuesto de 0,6 % a cargo de los vendedores y otro de 0,4 % a pagar por los compradores, en las transferencias de inmuebles. Por la ley N° 4349 del 10 de octubre de 1935 se agregó que en caso de que el precio de venta fuera superior en más de 100 % a la valuación fiscal del inmueble debía abonarse un adicional de 5 % de la diferencia.

La verdadera imposición progresiva a lo que podría llamarse mayor valor de la tierra -incluyendo los edificios- comenzó en el año 1937, para el que la ley N° 4522 del 28 de octubre de 1936 modificó el citado adicional, haciéndolo progresivo por secciones del excedente del precio de venta de los inmuebles -o de transmisión de la nuda propiedad- sobre la valuación fiscal o el precio de adquisición posterior a la fijación de aquella (cantidad mayor), considerando enteras las fracciones de \$ 100, según la siguiente escala:

Sobre lo que excediera del	50 %	hasta el	100 %	, el	$\frac{1}{2}$ %;
" " " "	"	"	100 "	"	" 1 ";
" " " "	"	"	150 "	"	" 2 ";
" " " "	"	"	200 "	"	" 3 ";
" " " "	"	"	300 "	.....,	" 5 ".

La misma tarifa continúa en vigor, pues la ley N° 4875, sancionada el 29 de octubre de 1942, sólo modificó la primera parte del artículo, reduciendo a 5 o/o el impuesto proporcional que debían pagar los vendedores y a 3 o/o el que correspondía a los compradores, en los referidos contratos de compra-venta celebrados con posterioridad al 31 de diciembre de ese año.

c) Provincia de Santa Fe - La ley N° 2594 de sellos, del 23 de diciembre de 1937, estableció que en las transmisiones onerosas de inmuebles el vendedor pagaría un impuesto de 5 o/o y el comprador uno de 3 o/o sobre el valor de la operación, pero agregó que, si el precio de venta era superior en más de un 50 % a la valuación fiscal o al de adquisición posterior a aquella, el vendedor debía abonar un adicional progresivo sobre el exceso, según una escala igual a la establecida en la Provincia de Buenos Aires por la ley N° 4522 arriba citada.

Por la ley N° 2681 del 28 de junio de 1938 se eximieron del gravamen de sellado a las transmisiones de inmuebles por un precio que no excediera de \$ 3.000. A su vez, la ley N° 2859 del 6 de octubre de 1939 -de presupuesto para el año 1940- dispuso que el mencionado adicional se percibiría en todos los casos en que el precio de venta fuera superior a la valuación fiscal del inmueble, salvo en los casos eximidos por la expresada ley N° 2681, aplicándose la cuota del $\frac{1}{2}$ % sobre la parte excedente hasta el 100 % y en igual forma las restantes ya fijadas por la ley N° 2594.

d) Provincia de Córdoba - El mayor valor obtenido en la compra-venta de inmuebles o de derechos reales sobre los mismos ha sido afectado con un impuesto progresivo, a partir del 1° de enero de 1942, por disposición de la ley N° 3951 sancionada el 30 de octubre de 1941, que modificó a la ley de sellos N° 3888. En efecto, se fijó el sellado de tales contratos en 3 o/o por cuenta del vendedor y 2 o/o a cargo del comprador, sobre el

de \$ 50.000, 0,6 %; más de \$ 50.000 hasta \$ 100.000, 0,7 %, y más de \$ 100.000, 0,8 % de sellado.

Por la ley N° 4085 del 7 de julio de 1932 se le agregó un adicional de 0,05 % por cada punto de interés que excedía del 9 %, pero ese adicional fué suprimido por la ley N° 4126 del 2 de febrero de 1933. Las cuotas anteriores se mantuvieron sin variaciones en la ley N° 4195 del 16 de enero de 1934, que ha sido modificada por la N° 4875, sancionada el 29 de octubre de 1942, robajándose respectivamente a 4 o/oo, 5 o/oo y 6 o/oo, a partir del año 1943.

En cuanto a las cancelaciones de obligaciones, extinciones de hipotecas o de derechos reales y constancias de pago, la ley del 2 de febrero de 1933 (N° 4126) fijó el impuesto de sellado en un cuatr por mil hasta \$ 100.000 y en medio por mil para las superiores a esa suma, y por la ley N° 4641 del 8 de diciembre de 1937 se le adicionó una cuota fija de \$ 2, disponiendo que el 1/4 o/oo se aplicaría a los documentos de más de \$ 1.000 hasta \$ 100.000.

c) Provincia de Santa Fe - La ley N° 3074 del 28 de agosto de 1942 ha modificado -para el año 1943- la escala de las patentes para los prestamistas hipotecarios, sustituyendo la tarifa de cuotas fijas crecientes de \$ 100 a \$ 5.000, por una progresión según el monto de los préstamos hipotecarios, a saber:

<u>Desde \$:</u>	<u>Hasta \$:</u>	<u>o/oo</u>	<u>Desde \$:</u>	<u>Hasta \$:</u>	<u>o/oo</u>
5.000	10.000	3	300.001	500.000	7
10.001	50.000	4	500.001	1.000.000	8
50.001	100.000	5	más de \$ 1.000.000		9
100.001	300.000	6		---	

5) Impuesto federal a la renta: El equilibrio del presupuesto, los vencimientos inmediatos de la deuda pública, "la disminución en las importaciones y la reducción consiguiente del producto de los derechos de aduana, que eran la base de los recursos de la Argentina desde más de medio siglo, así como una preocupación de justicia social", según las palabras del entonces Ministro de Hacienda Enrique Uriburu, convencieron al Gobierno Provisional sobre la necesidad de crear un impuesto de emergencia sobre las rentas, sin esperar la constitución y reunión del nuevo Congreso elegido.

El 19 de enero de 1932 fué dictado el decreto correspondiente, que declaraba gravadas -a partir del 1° de enero de 1932 y por el término de cinco años- todas las rentas de fuente argentina, divididas en cuatro categorías o clases: 1ª., renta del suelo; 2ª., róditos de los capitales mobiliarios; 3ª., beneficios del comercio y de la industria; 4ª., rentas del trabajo personal. Estableciéanse cuotas cedulares proporcionales de: 4 % sobre las rentas presuntas de propiedades rurales explotadas personalmente por su dueño, eximiendo a la tierra trabajada cuya valuación fiscal no excediera de \$ 25.000; 5 % sobre las rentas de tercera categoría; 6 % sobre las rentas de segunda categoría, sobre las de propiedades rurales o urbanas arrendadas y sobre las presuntas de inmuebles urbanos habitados u ocupados para la profesión o el negocio, por su propietario.

Para las rentas de cuarta categoría, superiores a \$ 175 mensuales, se fijaba una tarifa regresiva de 4 % a 0,5 %, aplicable directamente sobre la remuneración mensual, sin deducción alguna por mínimo exento o cargas de familia. Además, sobre la renta neta total de personas físicas que excediera de \$ 25.000 anuales -deducidos los impuestos cedulares y el global del año anterior- se creaba un adicional progresivo desde el 0,5 % para las rentas globales por año de \$ 25.000 a 29.999, hasta el 7 % para las de \$ 250.000 y más; las cuotas no eran acumulativas por secciones o tramos, sino directas, sin deducción de la renta mínima exenta.

Por ley Nº 11566 del 17 de junio de 1932 fue ratificada la im-plantación del referido gravamen de emergencia nacional, con algunas modificaciones de importancia: a) se rebajó el 5 % la cuota cecular sobre las rentas presuntas del inmueble urbano habitado u ocu-pado por su dueño, eximiéndolo cuando la valuación fiscal no excedía de \$ 25.000; b) para las categorías 3ª y 4ª se fijó en \$ 3.600 anuales la renta neta no imponible, estableciendo además una de-gresión para los siguientes \$ 20.400 en la tercera categoría, gravados con el 3,75 %, y otra en la cuarta categoría, a razón de 2 % sobre los primeros \$ 8.400 de renta imponible y 3,75 % sobre los \$ 12.000 siguientes; c) la deducción de las rentas mínimas -no imponibles- en 1ª, 3ª y 4ª categorías era optativa, pero, utilizada en una, no podía practicarse en las otras; d) en los gravámenes cedulares se admitieron desgravaciones (hasta un máximo de 30 %) sobre los pri-meros \$ 10.000 "de cada categoría de renta", de 10 % para los con-tribuyentes casados y de 5 % más por cada hijo menor de 20 años o incapaz, u otros parientes a cargo del contribuyente conforme con lo dispuesto en el Código Civil; e) por otra parte, se introdujo un recargo de 30 % sobre el impuesto cecular que correspondiera a los propietarios territoriales ausentes y a los jubilados, retirados y pensionistas que optaran por domiciliarse en el extranjero; f) asi-mismo se previó una futura distribución de parte del producto del nuevo impuesto, a favor de las Provincias.

Con carácter aclaratorio, la ley Nº 11682 del 30 de diciembre de 1932, y su complementaria Nº 11683 (de procedimiento), han veni-do prácticamente a substituir el sistema cecular por la declaración del conjunto de las rentas. Las prestaciones de servicios persona-les sin estar a las órdenes directas de un empleador, ni en una re-lación de dependencia, se transfirieron a la 3ª. categoría. Para toda persona natural domiciliada en el país se admitió una desgravación por renta no imponible de \$ 2.400 anuales, más \$ 600 por conyu-ge y 300 pesos por cada hijo menor o incapacitado para el trabajo, ascendiente u otro familiar sin recursos y a su cargo según dispo-siciones del Código Civil, hasta un máximo de \$ 6.000 anuales en to-tal. El recargo por ausencia del país quedó convertido en progresi-vo, al aplicarse al impuesto cecular y al global correspondiente. Por último, fijóse una cuota normal o básica de 5 %, excepto para la cuarta categoría (3 %) y otra "adicional progresiva en línea con-tinua" sobre la renta imponible global que excediese de \$ 10.000 en el año, comenzando por 0,36 % de los primeros \$ 5.000 excedentes, 0,64 % de los siguientes \$ 5.000 y adaptando la escala de la ley Nº 11586 mediante el cálculo de los aumentos en las cuotas, con respes-to a los sucesivos incrementos de renta gravada. A pesar de tal a-firmación, la progresión cesaba en el 7 % adicional sobre toda ren-ta imponible igual o superior a \$ 250.000.

Por la ley N° 12147 del 28 de diciembre de 1934 se prorrogó hasta el 31 de diciembre de 1944 la vigencia del gravamen. En cuanto a la tarifa, no obstante las diversas tentativas o proyectos de modificación, se mantuvo invariable hasta el año 1943, salvo con respecto a las reducciones o desgravaciones acordadas por la ley N° 12314 del 30 de septiembre de 1936: a) desde el 1° de enero de 1936, deducción de \$ 1.200 anuales por cónyuge a cargo del contribuyente; b) desde igual fecha, aumento a \$ 4.800 anuales del monto deducible (exento) de las rentas de cuarta categoría, a la que se volvieron a incorporar las rentas del trabajo personal, aunque no se efectuara en relación de dependencia; c) desde el 1° de enero de 1937, deducción de \$ 600 anuales por cada hijo menor o incapaz, ascendiente u otra persona sin recursos y a cargo del contribuyente según disposiciones del Código Civil, sin limitaciones.

Por decreto N° 18229 del 31 de diciembre de 1943 -sujeto a la oportuna ratificación por el Congreso Nacional- se han introducido importantes reformas en el impuesto a la renta, aplicables desde el 1° de enero de 1943: a) se elevó a \$ 4.800 la deducción por monto no imponible en rentas de tercera categoría, y a \$ 6.000 anuales, más el 10 % de los siguientes \$ 6.000, en rentas de cuarta categoría; b) igual deducción de \$ 4.800 se permitió a los pequeños propietarios o arrendatarios con explotaciones agrarias, pero convirtiendo el monto exento y las cargas de familia en valuación fiscal o arriendo, según un rendimiento presunto de 16 % en el primer caso y de 1,6 en el segundo; c) se fijó en el 10 % la cuota única a pagarse sobre los réditos de valores mobiliarios al portador, girados al extranjero, y sobre las utilidades obtenidas en el país por sociedades de capital constituidas en el exterior; d) se incluyeron en la tercera categoría los réditos correspondientes a socios comanditarios simples, de responsabilidad limitada o industriales y las rentas provenientes de la explotación de campos por sus propietarios; e) se unificó en el 3 % la cuota básica y se estableció una tarifa adicional progresiva sobre las sucesivas fracciones de renta neta imponible, hasta llegar al 22 % sobre los excedentes de \$ 1.000.000; f) se declaró prorrogada hasta el 31 de diciembre de 1953 la vigencia del impuesto de que se trata, pero se dispuso que el mayor rendimiento que produjeran las modificaciones introducidas ingresaría totalmente y con carácter transitorio a los fondos del Tesoro Nacional ("rentas generales"), limitando la participación de las Provincias y de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires a una cifra máxima que no podría exceder de la suma que se les hubiera distribuido en el año 1943.

Quedarían excluidos indirectamente del recargo por absentismo los propietarios que hicieran explotar directamente sus campos, los que tuvieran además rentas mercantiles e incluyeran sus rentas del suelo en el balance comercial y las sociedades de capital constituidas en el extranjero: los primeros, porque podrían declarar sus rentas en tercera categoría, y las últimas, porque han sido gravadas con una cuota única del 10 % proporcional sobre sus ganancias de fuente argentina, sin distinción de categorías ni montos.

En cuanto a la cuota básica y las adicionales -sin computar el recargo por absentismo- forman en realidad un solo impuesto aplicable (con más sencillez que el de la ley N° 11682) sobre la misma materia imponible, según puede comprobarse en el siguiente cuadro:

Renta neta imponible, hasta \$:	Impuesto s/ley 11682 (1)		Impuesto s/decreto 18229:	
	Fijo, \$:	% s/exceso de límite ant.	Fijo, \$:	% s/exceso de límite ant.
5.000	-	5	-	3
10.000	250	5	150	5
15.000	500	5,36	400	7
20.000	768	5,64	750	9
25.000	1.050	6,5	1.200	11
30.000	1.375	7	1.750	11
35.000	1.725	7,5	2.300	13
40.000	2.100	8	2.950	13
45.000	2.500	8,5	3.600	15
50.000	2.925	9	4.350	15
55.000	3.375	9,5	5.100	17
60.000	3.850	10	5.950	17
65.000	4.350	10,5	6.800	17
70.000	4.875	11	7.650	17
75.000	5.425	11,5	8.500	17
80.000	6.000	11,2	9.350	19
85.000	6.560	11,6	10.300	19
90.000	7.140	12	11.250	19
95.000	7.740	12,4	12.200	19
100.000	8.360	12,8	13.150	19
110.000	9.000	13,4	14.100	21
120.000	10.340	14,2	16.200	21
130.000	11.760	13,96	18.300	21
140.000	13.156	13,62	20.400	21
150.000	14.518	14,12	22.500	21
160.000	15.930	13,82	24.600	21
170.000	17.312	14,22	26.700	21
180.000	18.734	14,26	28.800	21
190.000	20.160	14,05	30.900	21
200.000	21.565	14,35	33.000	21
210.000	23.000	13,6	35.100	21
220.000	24.360	13,8	37.200	21
230.000	25.740	14	39.300	21
240.000	27.140	14,2	41.400	21
250.000	28.560	14,4	43.500	21
500.000	30.000	12	45.600	22
750.000	60.000	12	100.600	23
1.000.000	90.000	12	158.100	24
más de)				
1.000.000)	120.000	12	218.100	25

(1) Menos el 2 % sobre las rentas imponibles de cuarta categoría.

6) Impuestos al absentismo o a los ausentes del país: En forma de recargos sobre los impuestos progresivos territoriales, sucesorios o a la renta, o como adicionales de tipo progresivo exigibles a los propietarios ausentes, el absentismo de los dueños de inmuebles o la ausencia del país, de los herederos o de los jubilados y pensionistas, se grava progresivamente en: a) los impuestos territoriales de las provincias de: Santa Fe, desde el año 1923; Entre Ríos, desde 1931, y Córdoba, desde 1934; b) los impuestos sucesorios de la

Capital y Territorios Federales, desde 1923, y de las provincias de: San Luis y Buenos Aires, desde 1932; Entre Ríos, desde 1935; Salta, desde 1937; Santa Fe, desde 1938, y Tucumán y Córdoba, desde 1939; c) el impuesto federal a la renta, desde el año 1932.

Los citados gravámenes no podrían ser tildados de contrarios a las garantías constitucionales, porque gravan a las personas sin tener en cuenta su nacionalidad y, aun cuando afecten a empresas o entidades jurídicas extranjeras, precinden de que sus componentes sean argentinos o no.

a) Impuestos territoriales - De las seis provincias que aplican impuestos inmobiliarios progresivos, sólo tres (Santa Fe, Entre Ríos y Córdoba) han establecido adicionales con escalas progresivas para gravar el absentismo, mientras las otras tres se han limitado a exigir suplementos simplemente proporcionales a cargo de los propietarios ausentes y de las empresas o sociedades jurídicas organizadas en el exterior, sobre la base de las valuaciones fiscales de los bienes raíces poseídos dentro de sus respectivas jurisdicciones: el 5 o/oo en Corrientes desde el año 1923 (ley 403 del 29/11/1922); el 2 o/oo en Buenos Aires desde 1943 (ley 4834 del 23/10/1942), y el 2 % en Tucumán desde el año 1944 (decreto-ley del 29/12/1943).

En la provincia de Santa Fe, la ley N° 2040 de impuesto adicional al absentismo, del 23 de diciembre de 1922, estableció que los propietarios residentes fuera del país durante los dos años anteriores al día en que fuera exigible el pago de la contribución territorial y las entidades jurídicas con directorio principal en el extranjero debían abonar desde el 1° de enero de 1923- un adicional progresivo, cuando la valuación total de sus inmuebles en la Provincia excediera de \$ 50.000. Hasta \$ 100.000, el gravamen era el 0,1 % del avalúo, y llegaba al 0,3 % para las valuaciones de \$ 400.000 ó más.

Por la ley N° 2104 de contribución directa, del 17 de diciembre de 1926, se extendió ese recargo a las entidades jurídicas extranjeras y a los residentes fuera del país, permanente o temporariamente, durante más de 2 años, siempre que el conjunto de sus propiedades inmobiliarias en la Provincia estuviera valuado en la suma de \$ 30.000 por lo menos. Además de los funcionarios públicos destacados en el exterior, que estaban excluidos del suplemento por absentismo (ley N° 2040), por disposición de la ley N° 2156 del 10 de diciembre de 1927 quedaron eximidos los capitales extranjeros invertidos en industrias o para colonización.

La ley N° 2318 del 25 de marzo de 1933 redujo a un año el plazo máximo de permanencia fuera del país no afectada por el referido adicional, y mediante la ley N° 2454 del 29 de diciembre de 1934 se modificó la distribución de los escalones y se siguió la progresión hasta el 0,5 % sobre los inmuebles con un valor total superior a \$ 800.000. Posteriormente, la ley N° 2593 del 23 de septiembre de 1937, declaró gravados con el expresado recargo a todos los propietarios ausentes del país durante 6 meses por lo menos en el año.

El 6 de octubre de 1939, la ley N° 2859 suprimió la exención a los capitales extranjeros, pero la ley N° 2992 del 8 de noviembre

ta analogía entre sí, pero no hay dos que pueda decirse iguales, y no se descubre que elle obedezca estrictamente a motivos locales, políticos o ideológicos.

Sin llegar a la unificación y respetando las características regionales, podría intensificarse una campaña bien meditada y tendiente a lograr una mayor armonía y coordinación de las distintas disposiciones fiscales en el orden nacional y en el de las provincias. También es necesario o aconsejable el reajuste de las tarifas progresivas, por otras causas: a) cuando alcanzan a límites que la jurisprudencia de la Corte Suprema nacional considera confiscatorios; b) cuando establecen cuotas unitarias directas, en vez de las cuotas parciales por escalones que atenúan los saltos y evitan las confiscaciones de los incrementos-límites, sin cálculos complejos; c) cuando la distribución de los escalones y el crecimiento de las cuotas no siguen una lógica clara o presentan irregularidades evidentes; d) cuando no justifican los motivos de su implantación.

En los impuestos sucesorios habría que tratar igualmente de reagrupar y uniformar la clasificación de los beneficiarios según su grado de parentesco con el difunto o donante que -basándose en el afecto- podría simplificarse en 5 clases, como las siguientes: I, padres, hijos y cónyuges; II, otros ascendientes y descendientes; III, colaterales de 2º grado y afines de primer grado (padres e hijos políticos, padrastros e hijastros); IV, colaterales de 3º y 4º grados, y V, otros parientes y extraños.

Para el reajuste de las tarifas podría adaptarse -sin que sea totalmente técnica- una sencilla escala logarítmica, por ejemplo: Clase I: Hasta \$ 5.000, exentos; exceso de \$ 5.000 hasta \$ 10.000, el 2 %; exceso de \$ 10.000 hasta \$ 20.000, el 3 %, y así sucesivamente aumentando la cuota parcial en 1 % cada doble incremento del monto heredado, hasta alcanzar el 11 % sobre todo excedente de \$ 2.560.000. Para la clase II, se podría fijar un recargo del 50 % y para las clases III y IV reducir la exención a \$ 2.500 y aplicarse respectivamente -con el mismo sistema- doble cuota y 2½ veces la cuota correspondiente a la clase I, pero comenzando por un escalón anterior: exceso de \$ 2.500 hasta \$ 5.000, el 4 % en la clase III y el 5 % en la clase IV, con lo que se llegaría al 22 % y al 27,5 % respectivamente, sobre la parte excedente de \$ 1.280.000. Para la clase V, permitirse una desgravación de \$ 1.250 y triplicar los tipos: exceso de \$ 1.250 hasta \$ 2.500, el 6 %; exceso de \$ 2.500 hasta \$ 5.000, el 9 %; exceso de \$ 5.000 hasta \$ 10.000, el 12 %; ...; todo exceso de \$ 640.000, el 33 %.

Podría acordarse una rebaja del 5 % por cada año o fracción en las nuevas transmisiones en la clase I, cuando la anterior se produjo en la casa I dentro de los 5 años, en la clase II dentro de los 4, en la clase III dentro de los 3, en la clase IV, dentro de los 2, y en la clase V dentro del año. Además podrían concederse descuentos especiales por "situación de familia" del heredero.

Los impuestos territoriales que algunas provincias aplican en forma progresiva tienen el defecto de las cuotas "directas", salvo en Tucumán (donde son acumulativas). Aunque sólo se implantaron en seis provincias, cada una sigue distinto procedimiento o tiene tarifas diferentes a las de las otras.

Antes de proponer su reforma o la generalización del sistema más adecuado para cada zona, es necesario aclarar si la intención del legislador se tradujo fielmente en las disposiciones dictadas. Si sus deseos fueron combatir al latifundio, debe reconocerse que no supo elegir un medio apropiado a todos los casos.

Se distinguen tres clases de latifundios perniciosos: a) los campos indivisos que, por su extensión, dificultan el desarrollo de las villas, quintas, chacras y granjas (en las zonas suburbanas); b) los grandes campos incultos o sometidos a una explotación deficiente por desidia o desinterés de sus propietarios; c) la posesión de numerosos inmuebles por un solo dueño, cuando impide la formación de pequeños propietarios. Si en lugar de la expropiación directa de los inmuebles en cuya distribución hubiera un interés social o económico, se apelara a un medio indirecto (el impuesto) sería muy difícil clasificar por su extensión a los latifundios perjudiciales y el recargo impositivo tendría que limitarse a las zonas en que se creyera necesaria su eliminación; para los campos sin explotación racional bastaría la aplicación de un impuesto general a la tierra -excluidas las mejoras- para que aun siendo proporcional cayé- ra más pesadamente sobre el propietario que no obtuviera de sus inmuebles la renta que responda al valor del suelo.

Cuando se pretendiera gravar el conjunto de inmuebles de cada persona, la esfera de acción de las provincias resultaría limitada, a no ser que se recurriera a un procedimiento semejante al empleado en los impuestos sucesorios: calcular el gravamen según el monto de los bienes inmuebles del contribuyente, dentro y fuera de la Provincia, y cobrarlo solamente sobre los que tuviera en ella.

En realidad ninguno de esos propósitos ha sido logrado en la práctica, y sólo puede considerarse que los impuestos territoriales progresivos, tal como se aplican en varias provincias, son sistemas más o menos defectuosos de gravar a la riqueza o a la renta inmobiliaria dentro de sus respectivas jurisdicciones.

El mayor valor de los inmuebles se grava progresivamente en cuatro provincias, únicamente en los casos de transferencia y con cuotas moderadas: la más alta, en Tucumán, llega al 20 % del exceso de 200 % de la valuación o del precio de compra; pero, como se basan en el avalúo o en el precio de adquisición, aquél puede ser deficiente o no computar las mejoras introducidas. En cambio, la Provincia de Entre Ríos grava proporcionalmente (2 %) el valor "no creado" y progresivamente el monto de la operación de transferencia, aunque la cuota máxima no es muy elevada (1 %). Por lo tanto, puede afirmarse que el verdadero impuesto al mayor valor de la tierra, que se propone absorber gran parte de la plusvalía no ganada por el propietario, sólo existe, en esas provincias, en forma rudimentaria y débil.

En cuanto a los gravámenes progresivos sobre los préstamos hipotecarios, dado lo reducido de sus cuotas en las tres provincias en que existen, carecen de importancia y son, más bien, simples sellos de registro o licencias, aunque originan una doble imposición si se considera que los propietarios no pueden deducir las hipotecas al pagar los impuestos territoriales.

En las recientes reformas del impuesto federal a la renta, por decreto N° 18229, se ha adoptado una escala progresiva más acen tuada, pero que no tiene las irregularidades de la tarifa anterior (ley 11682): a) recargo en las cuotas parciales sobre los incremen tos de renta imponible entre \$ 90.000 y 250.000; b) regresiones par ciales en las cuotas fraccionarias al pasar de ciertos límites (\$ 75.000, 120.000, 150.000, 180.000, etc.); c) detención de la pro gresividad, para convertirse en proporcional sobre toda renta neta imponible superior a \$ 250.000.

Ese impuesto está llamado a perder su carácter de "emergen cia" y para ello es necesario normalizar su implantación y asignar en forma definitiva la participación que on su producto corresponde a las Provincias. También, a medida que crezca su rendimiento, debe servir para eliminar o reducir otros impuestos más pesados o in justos; la rebaja de los impuestos territoriales y de algunos a los consumos, permitirían a su vez disminuir las desgravaciones en el impuesto a la renta, en lugar de aumentarlas como ha venido ocur riendo hasta ahora. Asimismo sería oportuno estudiar la possibili dad de introducir ciertas diferenciaci3nes según el origen y persai g tencia de las rentas.

Con respecto a los recargos a los herederos o legatarios no domiciliados en el país, podrían extenderse con iguales fundamentos a todas las Provincias, limitendolos -por ejemplo- al 50 % del im puesto sucesorio correspondiente, siempre que no pasaran del 33 % en total, como se dispuso en la Provincia de Buenos Aires. Los gra vámenes al absentismo podrían aplicarse también en forma de recar gos sobre la contribución territorial, sin necesidad de establecer tarifas progresivas especiales o agregar adicionales separados. En el impuesto a la renta parece una disposición extraña el recargo a los propietarios territoriales ausentes, mayor cuando es mayor la renta que obtienen de sus inmuebles y nulo cuando no los explotan, es decir cuando el perjuicio social y económico es evidente; si a los jubilados y pensionistas que se alejan del país se les castiga por ir a gastar las rentas argentinas en el extranjero (no pagando los impuestos internos del país), en igual situación se encontra rían otros muchos contribuyentes con mayor fortuna y obligados a un reconocimiento efectivo hacia la nación que los amparó y favoreció.

El sistema fiscal argentino (si es que de sistema puede ha blarse) agrega a la complejidad de sus 15 legislaciones dispares -Nación y 14 Provincias- el defecto de haberse ido formando con la acumulación de nuevos impuestos, creados en momentos de apremio pa ra la hacienda pública, sin que se pensara provocar una evolución hacia las contribuciones más modernas o científicas, con la elimi nación de otras menos equitativas (como excepcionalmente se hizo con las patentes nacionales) o con su mejor coordinación (como se logró parcialmente con los impuestos internos). Es necesario delimitar claramente las atribuciones impositivas de la Nación y de las Pro vincias, y perfeccionar y armonizar sus leyes fiscales. También debe propenderse a una mayor generalización de los impuestos reales y personales, que vayan reemplazando a los indirectos -menos justos-, siguiendo las orientaciones de los países más adelantados en ese sentido, pero adaptando los sistemas a las modalidades propias; es obvio reconocer igualmente que las dificultades son muchas y que la transformación no podría producirse con brusquedad, sino lentamente.

VI - Conclusión

Si bien las teorías no han podido proporcionar un fundamento satisfactorio para basar una imposición general progresiva, debe reconocerse que han evolucionado -ante la realidad de los hechos- y se inclinan ahora con mas facilidad a tolerar la progresividad impositiva y a buscarle su justificación, por lo menos con respecto a algunos gravámenes en que parece lógica o justa.

La aplicación de los impuestos progresivos más diversos se ha extendido y generalizado en las principales naciones, sin haber llegado aún a predominar, en los sistemas fiscales, sobre las demás contribuciones proporcionales y, a veces, regresivas, salvo en contados casos. Tampoco es posible deducir de sus formas una orientación definida, ni es fácil encontrar una escala o tarifa que no presente irregularidades o deficiencias inexplicables.

Para destacar esas imperfecciones, encontrar la forma de eliminar las incongruencias y proponer las reformas aconsejables para que la graduación en los impuestos se ajuste a los fines perseguidos con su implantación, son de gran utilidad: la representación gráfica, las matemáticas y la estadística, siempre que de ellas se haga un uso apropiado y no se aparten de la realidad del momento.

En la República Argentina, las teorías y la práctica han seguido una evolución semejante a la de los otros países civilizados y también en ella se pueden señalar los mismos defectos y análoga dispersidad entre los impuestos progresivos aplicados; agravada -como en toda nación de régimen federal- por la falta de coordinación entre sus quince legislaciones fiscales.

Nada impediría, por ejemplo, substituir las cuotas unitarias directas por otras perciales y acumulativas, por secciones o capas. Asimismo sería factible una revisión y readaptación de los distintos gravámenes vigentes, perfeccionándolos, suprimiendo los menos equitativos y armonizando los demás, dentro de cada jurisdicción y con relación a los que existan en el resto del país, respetando las diferencias regionales. Para modernizar el régimen fiscal argentino se podrían extender o agregar, además, otros impuestos complementarios: a las plusvalías, "nominal" a la fortuna, etc.

No habría que descartar la posibilidad de fijar claramente, mediante disposiciones constitucionales, las atribuciones fiscales que competen a la nación y a las Provincias, y a la vez permitir que el Gobierno Federal recaude en todo el país, en forma estable, contribuciones directas, con la inmediata obligación de rendir cuenta y entregar a las respectivas autoridades locales la parte que se les asigne proporcionalmente en su producto.

Quizá sería demasiada pretensión creer que las ideas expuestas en este trabajo podrían aprovecharse en algo para lograr un mejor ordenamiento y una cohesión más amplia entre las distintas disposiciones fiscales existentes en el país y para encaminarlas paulatinamente hacia una mejor distribución de los impuestos aplicables.

BIBLIOGRAFIA1) Principales Obras Consultadas:

- AGUILERA M. - L'équité et les limites de l'impôt progressif. (Revue d'Econ.polit.) - París 1911.
- ALBERDI Juan Bautista - Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina. (Edit.El Ateneo) - Buenos Aires.
- ALVARADO Manuel A. y James HAINBECK, Jr. - Su impuesto sobre la renta, patrimonio y exceso de utilidades - Bogotá 1938.
- ALLIX Edgard - Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française (5ª edición) - París 1921.
- ANDREOZZI Manuel - El impuesto a la transmisión gratuita de bienes - Tucumán 1937.
- ARAYA Perfecto - El impuesto a la renta cedular y global - Buenos Aires 1926.
- AVELLANEDA Tristán - Finanzas - Córdoba 1906.
- BECU Teodoro - La imposición del mayor valor de la propiedad inmueble. Su aplicación en la República Argentina - B.Aires 1913.
- BENEYTO PEREZ Juan y Manuel de TORRES MARTINEZ - El impuesto sobre la renta. - Barcelona 1933.
- BESASSO Manuel V. - Impuesto progresivo a la tierra y al mayor valor excluidas las mejoras - Buenos Aires 1935.
- BOCQUET Lucien - L'impôt sur le revenu cédulaire et général - París 1933.
- BODIN Charles - La réforme des droits de succession et la notion de l'impôt progressif (Rev.d'Econ.Polit.) - París 1894.
- BORGH T. van der - Hacienda pública (Traducción de la 4ª edición alemana por Miguel Sancho Izquierdo) - Barcelona 1925.
- CARTER Roger W. y Herbert EDWARDS - Murray & Carter's guide to income-tax practice (13ª edición) - Londres 1936.
- COHEN STUART A.J. - Contributo alla teoria della imposta progressiva sul reddito (Traducción del holandés por Aquiles Loria) - Turín 1920.
- COLL Carlos M. - El impuesto a la renta del capital y el trabajo y al mayor valor de los inmuebles en la Argentina - B.A.1922.
- CUADROS Alfredo - Compendio de hacienda pública - Cochabamba 1943.
- CHIAPPE (H) Miguel Angel - El impuesto a los réditos en Bélgica - Buenos Aires 1938.
- DELL'ORO MAINI Atilio - El impuesto sobre la renta y su aplicación en la República Argentina - Buenos Aires 1920.
- DEVOTO Dante - El impuesto a la herencia y a las transmisiones gratuitas - Buenos Aires 1936.
- DUFAY Jules - L'impôt progressif en France - París 1904.
- EHEBERG Carlos T.von - Hacienda pública (Traducción de la 19ª edición alemana por Enrique Rodríguez Mata) - Barcelona 1936.
- FRATTINI Oreste - Los impuestos nacionales en la República Argentina (Tesis) - Buenos Aires 1925.
- GIULIANI FONROUGE Carlos M. - Impuesto a la transmisión gratuita de bienes - Buenos Aires 1937.
- GONZALEZ LITARDO E. - Finanzas - Buenos Aires 1940.
- GRASSI Italo Luis - El impuesto a la renta en Francia e Inglaterra - Buenos Aires 1925.

- GRASSI Italo Luis - Las tendencias confiscatorias de la progresividad en los impuestos e las sucesiones y a las rentas y las posibilidades de su limitación. - Buenos Aires 1937.
- GRIZIOTTI Benvenuto - Impuestos directos y reforma impositiva - Córdoba (R.A.) 1927.
- JEZE Gastón - Las finanzas públicas de la República Argentina - Buenos Aires 1923.
- JOLY André - Les impôts sur les revenus, Ed.1936/37 - París 1937.
- LAUFENBURGER Henry - El impuesto sobre la renta y las sociedades comerciales (Traducción por Rafael Gay de Montellá) - Barcelona 1931.
- LERROY-BEAULIEU Paul - Traité de la science des finances (7ª edición) - París 1906.
- LHOMME Jean - L'impôt sur le revenu en Angleterre - París 1939.
- LOPEZ VARELA Manuel L. - El régimen impositivo argentino - Buenos Aires 1925.
- LORIA Aquiles - Las bases económicas de la constitución social (Traducción del italiano por Baldomero Argente) - Barcelona 1931.
- MARCE Victor - Sur l'impôt sur le revenu en Autriche (Bulletin de la Soc.de Legis.Comparée) - París 1907.
- MARSILI LIBELLI Mario - Per l'imposta progressiva - Florencia 1903.
- MARTELLO Tullio - L'imposta progressiva in teoria ed in pratica.- Turin 1895.
- MARTNER Daniel - Tratado de hacienda pública - Stgo.de Chile 1941.
- MASE-DARI E. - La imposta progressiva. Indagini di storia e d'economia delle finanze - Turin 1897.
- MOLINA Víctor M. - Regímenes impositivos. Principios generales - Buenos Aires 1932.
- MOREAU Raymond - L'impôt global et progressif sur le revenu (Thèse) - Poitiers 1910.
- NASINO Pablo Bartolomé - Tratado de finanzas - Buenos Aires 1922.
- NITTI Francisco - Principios de la ciencia de las finanzas (Traducción del italiano por Salvador Oría) - Buenos Aires 1931.
- REBORA Juan Carlos - Las finanzas de Buenos Aires - La Plata 1911.
- RIU Y PERIQUET Daniel - Los impuestos sobre la renta y el capital - Madrid 1923.
- RUZO Alejandro - Curso de finanzas - Buenos Aires 1933.
- SARASQUETA Victorino - El régimen tributario colonial - La Plata 1919.
- SELIGMAN Edwin R.A. - El impuesto progresivo en la teoría y en la práctica (Traducción de L.Victor Paret) - Madrid 1913.
- SELIGMAN Edwin R.A. - Essais sur l'impôt (Traducción de la 8ª edición en inglés por Luis Suret) - París 1914.
- SELIGMAN Edwin R.A. - L'impôt sur le revenu (Traducción francesa por Guillermo Qualid) - París 1913.
- SHULTZ William J. - American Public Finance (3ª edición) - Nueva York 1942.
- STOURM René - Systèmes généraux d'impôts (2ª edición) - París 1905.
- SURET Louis - Théorie de l'impôt progressif - París 1910.
- TERRY José A. - Finanzas (Conferencias de 1898, ampliadas hasta el año 1910) - Buenos Aires 1927.
- TEZANOS PINTO Mario Adé - El impuesto único y la exención de impuesto a las mejoras - Buenos Aires (1927).
- TREVISAN Egidio C. - La reforma tributaria argentina en lo concerniente a la imposición de la tierra (Tesis) - B.Aires 1931.
- TRUCHY Enrique - Tratado elemental de economía política (Traducción de la 4ª edición francesa por Gabriel Franco) - Madrid 1935.

- VARSI Tomás - La escuela económica de los impuestos progresivos. Impuesto parcelario progresivo aplicado a la tierra urbana y rural - Córdoba 1940.
- VAUTHIER L.L. - De l'impôt progressif; étude sur l'application. (Rev.d'Econ.Politique) - París 1894.
- VAYTHIER L.L. - L'impôt progressif (Rev.d'Ec.Pol.) - París 1893.
- WEIL Félix - Concepto y alcance del impuesto a los réditos - Buenos Aires 1933.

2) Revistas, Recopilaciones y Publicaciones Oficiales:

a) ARGENTINAS:

- Anales de Legislación Argentina - Buenos Aires 1941/43.
- Boletín de la Biblioteca del Congreso de la Nación - Buenos Aires 1935/42.
- Boletín Mensual del Seminario de Ciencias Jurídicas y Sociales. (Fac.de Derecho de B.Aires) - Buenos Aires 1940/42.
- Colección Completa de Leyes Nacionales (Recopilación por Augusto da Rocha) - Años 1905/32.
- Constitución Nacional.
- Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación - Buenos Aires 1902/42.
- Estudios del Centro de Investigación Permanente de Derecho Financiero (Seminario de la Fac.de Derecho de B.A.) - B.Aires 1938/41.
- Gaceta del Foro - Buenos Aires 1938/43.
- Leyes Nacionales (Clasificadas por Ed. "La Facultad") - B.A.1935/42.
- Leyes Nacionales (Compilación por Valentiniانو Peralta), Años 1923 a 1933 - Buenos Aires 1940.
- Ministerio de Hacienda de la Nación - Leyes Impositivas - Buenos Aires 1938.
- Modificación de Leyes Impositivas y Creación de Nuevos Gravámenes - Buenos Aires 1944.
 - Modificaciones en Algunos Impuestos (Decreto del 19 de Enero de 1932) - Buenos Aires 1932.
- Provincia de Buenos Aires - Colección Completa de Leyes del Estado y Provincia de Buenos Aires desde 1854 a 1929 (Recopilación por Federico Ketzelman y Rodolfo F.de Souza) - B.A.1931/32.
- Leyes Impositivas, Años 1930/43.
 - Leyes y Decretos, Años 1810/19 - Buenos Aires 1877.
- Provincia de Catamarca - Leyes de Impuestos, Años 1929/43.
- Provincia de Córdoba - Compilación de Leyes, Decretos y demás Disposiciones de Carácter Oficial, Años 1905 a 1921 - Córdoba.1922/23.
- Leyes Impositivas, Años 1922/43.
- Provincia de Corrientes - Leyes de Impuestos, Años 1912/43.
- Provincia de Entre Ríos - Leyes Impositivas, Años 1918/43.
- Provincia de Jujuy - Compilación de Leyes, Años 1922/43.
- Provincia de La Rioja - Leyes Impositivas, Años 1920/43.
- Provincia de Mendoza - Impuestos Vigentes, Años 1925/43.
- Recopilación de Leyes, Años 1896 a 1924 - Mendoza 1932/33.
- Provincia de Salta - Leyes de Impuestos, Años 1918/43.
- Provincia de San Juan - Leyes de Papel Sellado, Años 1924/43.
- Provincia de San Luis - Leyes Impositivas, Años 1923/43.
- Provincia de Santa Fe - Leyes de Impuestos, Años 1897/43.
- Provincia de Santiago del Estero - Leyes Impositivas, Años 1915/43.
- Provincia de Tucumán - Leyes Impositivas, Años 1908/44.

Recopilación de Leyes Usuales - Buenos Aires 1934.
 Revista de Jurisprudencia Argentina - Buenos Aires 1938/43.
 Revista Jurídica Argentina - Buenos Aires 1939/41.
 Secretaría del H.Senado Nacional - Leyes Nacionales, Año 1933.
 Sentencias de la Suprema Corte de la Nación Argentina, Años 1931/43.
 Trabajos de Seminario (Fac.de C.Económicas, Comerciales y Políticas
 de la Univ.Nacional del Litoral) - Rosario 1941.

b) EXTRANJERAS:

Alemania - Einkommensteuergesetz - Berlín 1939 (Public.Ofic.).
 - Reichsgesetzblatt - Berlín 1934 (Publ.Of.).
 Australia - Commonwealth and State Income Taxes for the Financial
 Year 1938/39 - Canberra 1939.
 - Twentieth Report of the Commissioner of Taxation (Publica-
 ción del Parlamento de la Confederación) - Canberra 1938.
 Bolivia - M.de Hacienda: Reajuste Tributario - La Paz 1937.
 Brasil - "Brazil-Ferro-Carril" - Río de Janeiro, Enero 1944.
 - Imposto de Renda. Decreto-Lei Nº 5844 - R.de Janeiro 1943.
 Colombia - M.de Hacienda y Créd.Público: Circulares del 22/12/1942
 y del 24/2/1943 del Jefe de Rentas e Imp. - Bogotá 1942/43.
 Chile - Direc.General de Imp.Internos - Ley Nº 5169 sobre Impuesto
 a la Renta - Santiago de Chile 1933.
 - Direc.Gral.de Imp.Intern. - Ley Nº 5427 sobre Impuesto a las
 Herencias, Asignaciones y Donaciones - Stgo.de Chile 1937.
 - Dir.Gral.de Imp.Internos - Ley Nº 6457 sobre Impuesto a la
 Renta - Santiago de Chile 1940.
 - Recopilación de Leyes, Años 1940/42 - Santiago (Ch) 1941/43.
 Ecuador - Registro Oficial - Quito 1941.
 Estados Unidos - Revenues Acts of 1934/42 - Washington 1934/42.
 Francia - M.des Finances: Bulletin de Statistique et de Législation
 Comparée - Paris 1928/39.
 Gran Bretaña - Finance (Nº 2) Act., 1940 - Londres 1940.
 Italia - M.delle Finanze: Imposta Complementare Progressiva sul Red-
 dito. Tabella delle Aliquote - Roma 1925.
 Japón - Depto.de Finanzas: The Thirty-Eighth Financial and Economic
 Annual of Japan - Tokio 1938.
 Paraguay - Decreto-Ley Nº 18190 del 27/4/1943: Impuesto a la Ren-
 ta - Asunción 1943.
 - Revista del Colegio de Contadores del Paraguay - Asunción
 1937.
 Perú - Guía Lascano, 9ª Edición (Editor: A.López Dominovich) -
 Lima 1940/41.
 - Revista de Hacienda (Public.Trimestral del M.de Hacienda y
 Comercio) - Lima 1940/43.
 Uruguay - Revista de Economía, Finanzas y Administración - Montevi-
 deo 1943.
 Venezuela - Ley de Impuesto sobre la Renta y Reglamento de la mis-
 ma - Caracas 1943.

INDICE

	<u>Pág.</u>
INTRODUCCION	II
<u>Primera Parte: Generalidades</u>	
I. FUNCIONES DEL ESTADO	1
1) Gastos públicos	2
2) Recursos fiscales	3
II. TEORIA DEL IMPUESTO	4
1) Concepto	5
2) Fundamento	5
3) Fines	6
4) Repercusion	7
5) Repartición	13
6) Principios basicos	13
III. CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS	16
1) Impuesto unico o impuestos multiples	16
IV. PROPORCIONALIDAD Y PROGRESIVIDAD DE LOS IMPUESTOS	18
1) Concepto	18
2) Terminología	19
3) Representación gráfica	21
4) Datos estadísticos y su comparación	31
<u>Segunda Parte: La Progresividad de los Impuestos en la Teoría</u>	
	34
I. EVOLUCION HISTORICA DE LOS FUNDAMENTOS DOCTRINARIOS	34
II. TEORIAS DEL CAMBIO O DEL SACRIFICIO	35
1) Estado-empresa	35
2) Estado-asegurador	36
3) Estado-protector	37
4) Del dividendo social	37
5) De la reciprocidad, toma y daca, contrato oneroso, goce, provecho o beneficio	37
6) Derivaciones de estas teorías	39
El costo llevaría a la regresividad	39
El costo conduciría a la proporcionalidad	40
El costo justificaría a la progresividad	40
El valor induciría a la regresividad	41
El valor apoyaría a la proporcionalidad	41
El valor llevaría a la progresividad	41
III. TEORIAS DE LA FACULTAD O DEL SACRIFICIO	43
1) De la facultad o aptitud	43
2) Del sacrificio igual, marginal o equivalente	44
3) Derivaciones de estas teorías	45
La facultad induciría a la proporcionalidad	45
La facultad justificaría a la proporcionalidad con exclusion del minimum para subsistencia	46
La facultad conduciría a la progresividad	46
El sacrificio apoyaría a la proporcionalidad	47
El sacrificio llevaría a la proporcionalidad con la renta "neta" (exención de mínimo de existencia)	47
El sacrificio conduciría a la progresividad	47

IV. TEORIAS SOCIAL-POLITICAS	49
1) Socialistas de cátedra	51
2) Demócratas cristianos	52
3) Socialistas	52
4) Contrarios a las teorías socio-políticas	53
5) Defensores de las teorías social-políticas	55
V. TEORIAS COMPENSADORAS	57
1) Teoría compensadora general	58
2) Teoría compensadora especial	59
VI. TEORIAS DE ARTE O CIENTIFICAS	61
1) Teorías de arte	61
2) Teorías científicas	62
VII. CRITICA GENERAL DE LAS DISTINTAS TEORIAS	65
VIII. CONCLUSION	70

Tercera Parte: La Progresividad de los Impuestos
en la Historia

71

I. ANTECEDENTES HISTORICOS DE SU APLICACION	71
1) En la Antigüedad	71
China	71
Cartago y Tiro	71
Judea	71
Atenas	72
Roma	72
2) En la Edad Media	73
Sicilia	73
Italia	73
Francia	74
Inglaterra	75
II. LA PROGRESIVIDAD IMPOSITIVA EN LAS PRINCIPALES NACIONES	75
1) Francia	75
Impuesto de forma progresiva sobre los alquileres	76
Empréstitos forzosos	76
Impuesto a las sucesiones	77
Impuesto general a la renta	79
Impuesto sobre los beneficios extraordinarios de guerra	82
2) Gran Bretaña	83
Impuesto a las rentas	84
Impuesto a las sucesiones	88
3) Alemania	89
Impuesto general a la renta	90
Impuesto a las sucesiones	95
Impuesto a la plusvalía	96
Impuestos indirectos graduados	97
Contribuciones extraordinarias sobre la fortuna	98
Impuesto especial sobre los aumentos de riqueza	100
Impuesto de guerra sobre los beneficios extraordinarios	100
4) Suiza	101
Impuestos generales a la renta y al capital	101
Impuesto a las sucesiones	105
Impuesto federal extraordinario a la renta y al capital	106

5)	Austria	108
	Impuesto progresivo a las rentas	108
	Impuesto a las transmisiones a título oneroso	109
	Impuesto a las herencias	109
	Impuesto a las ganancias de guerra	109
	Impuesto extraordinario a la fortuna	110
6)	Rusia	110
	Impuesto a la renta	110
	Impuesto a las sucesiones	110
	Impuesto a los beneficios de sociedades por acciones	111
7)	Italia	112
	Impuesto a la riqueza mueble (s/rentas)	112
	Impuesto a las rentas	113
	Impuesto a las sucesiones	114
	Impuesto a los beneficios extraordinarios de guerra	115
	Impuesto extraordinario al patrimonio	115
8)	Holanda	116
	Impuesto al capital	116
	Impuesto a las rentas	116
	Impuesto a las herencias	118
9)	Suecia	118
	Impuesto progresivo a la renta total	118
	Impuesto sucesorio	118
	Impuesto extraordinario a la renta y a la fortuna	119
10)	España	119
	Impuesto directo sobre sueldos y haberes	119
	Impuesto a las herencias	120
	Contribución general sobre la renta total	121
	Contribución excepcional sobre los beneficios extraordinarios	121
11)	Bélgica	121
	Impuesto cedular a las rentas y complementario a la renta global	122
	Impuesto sucesorio	123
	Contribución nacional de crisis	124
12)	Japón	124
	Impuesto general a las rentas	124
	Impuesto a las sucesiones	127
	Impuesto a los beneficios netos comerciales	127
	Impuesto a los beneficios especiales	128
13)	Australasia	128
	Impuesto a las sucesiones	129
	Impuestos territoriales	129
	Impuesto a la renta	131
14)	Estados Unidos	133
	Impuestos locales a la renta o al capital	133
	Impuestos locales a las compañías y a los negocios	134
	Impuestos locales a las sucesiones	135
	Impuesto adicional a la tierra libre de mejoras	136
	Impuesto federal a la renta	137
	Impuesto federal a las sucesiones	140
	Impuesto a las ganancias excesivas	141

15)	México	142
	Impuesto federal a las sucesiones	142
	Impuesto sobre las rentas	142
16)	Uruguay	143
	Impuesto a las herencias	143
	Contribución inmobiliaria	144
17)	Perú	144
	Impuesto a las sucesiones	144
	Impuesto a la renta	145
18)	Ecuador	147
	Impuesto a las sucesiones	147
	Imposiciones a las rentas	148
19)	Brasil	149
	Impuesto sobre la renta	149
	Impuesto a la herencia	150
	Impuesto a los lucros extraordinarios	151
20)	Bolivia	151
	Impuesto a las sucesiones	151
	Impuesto a la renta	151
21)	Chile	152
	Impuesto sucesorio	152
	Impuesto a la renta	153
	Impuesto a los beneficios excesivos	155
22)	Colombia	155
	Impuesto sobre la renta	155
	Impuesto sucesorio	156
	Impuesto complementario sobre el patrimonio	157
	Impuesto sobre el exceso de utilidades	157
23)	Paraguay	158
	Impuesto progresivo a las rentas	158
	Impuesto a la herencia	159
24)	Venezuela	159
	Impuesto sucesorio	159
	Impuesto sobre la renta	160
III. CONSIDERACIONES QUE SURGEN DE LOS HECHOS Y SU CORRELACION CON LA TEORIA		161
IV. CONCLUSION		162

Cuarta Parte: La Progresividad de los Impuestos
en la Actualidad 163

I.	TENDENCIAS OBSERVADAS EN LOS ESTADOS CONTEMPORANEOS	163
II.	VARIANTES EN SU APLICACION POR SU FORMA, OBJETO Y EXTENSION	164
III.	PARTICULARIDADES Y FINES DE LOS PRINCIPALES IMPUESTOS A LOS CUALES SE APLICA LA PROGRESIVIDAD	168
	1) Impuesto a las sucesiones	169
	2) Impuesto al mayor valor de la tierra	171
	3) Impuesto al absentismo	175
	4) Impuesto a la tierra libre de mejoras	176
	5) Impuesto a las rentas del capital	178
	6) Impuesto a las rentas del trabajo	182
	7) Impuesto a la renta global	183
	8) Impuesto especial a la fortuna	185
	9) Impuesto a las ganancias excesivas	185
	10) Impuesto a las ganancias de sociedades anónimas	187
	11) Impuestos al lujo y a los consumos	188

IV. CRITICA GENERAL DE LOS DIVERSOS SISTEMAS APLICADOS . . .	189
V. CONCLUSION	190

Quinta Parte: La Aplicabilidad de la Progresión en los Impuestos sobre Bases Técnicas 191

I. VENTAJAS E INCONVENIENTES DE LA PROGRESIVIDAD EN LA TEORIA Y EN LA PRACTICA	191
1) Analisis de las principales objeciones	192
Confiscación	192
Ineficacia de su defensa teórica	192
Arbitraria y antijurídica	193
Improductividad	194
Falta de certeza y de claridad	194
Inquisitiva, oprimente o compleja	194
Peligrosa	194
No se ajusta al principio de la generalidad	194
Puede ser antieconómica	195
Puede incitar al fraude, a la evasión, a la emigración de los capitales o de los ricos, a cesar la inversión de nuevos capitales del extranjero	195
Impracticabilidad del sistema	196
II. TEORIA MATEMATICA	196
1) Soluciones teóricas	196
2) Fórmulas para su aplicación	203
III. LIMITES DE LA PROGRESIVIDAD EN LOS IMPUESTOS	211
1) Exención de las rentas o fortunas mínimas	212
2) Confiscación parcial	213
3) Necesidades fiscales	214
IV. INFLUENCIA DE FACTORES HISTORICOS, SOCIALES, POLITICOS, ECONOMICOS Y FISCALES	216
V. IMPUESTOS EN LOS CUALES SERIA INAPLICABLE LA PROGRESIVIDAD	217
VI. CONCLUSION	219

Sexta Parte: La Aplicación de la Progresividad de los Impuestos en la República Argentina 220

I. ANTECEDENTES HISTORICOS	220
II. ASPECTO CONSTITUCIONAL	221
1) Facultades de la Nación y de las Provincias	224
2) Soluciones teóricas y prácticas	225
III. DOCTRINA Y PROYECTOS PRESENTADOS AL CONGRESO NACIONAL	227
IV. IMPUESTOS DE CARACTER PROGRESIVO EXISTENTES EN EL ORDEN NACIONAL Y EN EL PROVINCIAL	229
1) Impuestos a la transmisión gratuita de bienes	229
a) Capital Federal y Territorios Nacionales	230
b) Provincia de Buenos Aires	231
c) Provincia de Mendoza	233
d) Provincia de Corrientes	234
e) Provincia de Santiago del Estero	236
f) Provincia de Entre Ríos	236
g) Provincia de Salta	238
h) Provincia de Córdoba	239
i) Provincia de San Luis	240
j) Provincia de San Juan	241

k)	Provincia de Santa Fe	241
l)	Provincia de Catamarca	243
m)	Provincia de Tucumán	243
n)	Provincia de Jujuy	245
ñ)	Provincia de La Rioja	245
2)	Contribuciones territoriales	246
a)	Provincia de Corrientes	246
b)	Provincia de Entre Ríos	248
c)	Provincia de Santa Fe	248
d)	Provincia de Buenos Aires	250
e)	Provincia de Córdoba	250
f)	Provincia de Tucumán	252
3)	Impuestos al mayor valor (venta de inmuebles)	253
a)	Provincia de Entre Ríos	253
b)	Provincia de Buenos Aires	254
c)	Provincia de Santa Fe	254
d)	Provincia de Córdoba	254
e)	Provincia de Tucumán	255
4)	Impuestos a los préstamos hipotecarios	255
a)	Provincia de Corrientes	255
b)	Provincia de Buenos Aires	255
c)	Provincia de Santa Fe	256
5)	Impuesto federal a la renta	256
6)	Impuestos al absentismo o a los ausentes del país	259
a)	Impuestos territoriales	260
	Provincia de Santa Fe	260
	Provincia de Entre Ríos	261
	Provincia de Córdoba	261
b)	Impuestos sucesorios	262
	Capital Federal y Territorios Nacionales	262
	Provincia de San Luis	262
	Provincia de Buenos Aires	262
	Provincia de Entre Ríos	262
	Provincia de Salta	263
	Provincia de Santa Fe	263
	Provincia de Tucumán	263
	Provincia de Córdoba	263
c)	Impuesto federal a la renta	263
7)	Impuesto federal a los beneficios extraordinarios	264
8)	Impuestos a los consumos y al lujo	265
V.	REFORMAS ACONSEJABLES Y BASES A CONSIDERAR	
	EN UNA REVISIÓN GENERAL DEL RÉGIMEN FISCAL ARGENTINO	265
VI.	CONCLUSIÓN	269
	BIBLIOGRAFÍA	270