



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



# La capacidad contributiva

Rampoldi, Luis Humberto

1954

Cita APA: Rampoldi, L. (1954). La capacidad contributiva.

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

**UNIVERSIDAD NACIONAL DE BUENOS AIRES**

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS**

**Instituto de Finanzas Argentinas**

**"LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA"**

**Trabajo de investigación  
correspondiente a quinto año  
de**

**Luis Humberto Hampaldi**

**N° Registro: 13.262**

**Director del Instituto:**

**Doctor Armando M. Hacco**

1509-0 Argentine

N. 23211

Trp. N. 23211

R1

**Curso de 1954**

— . —

**"LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA"**

**SUMARIO**

- I.-** Los Recursos del Estado. Importancia del Impuesto. Condiciones de un buen sistema impositivo.
- II.-** La Justicia Tributaria y la Capacidad Contributiva. Postulados Fundamentales: Generalidad y Universalidad. El principio del sacrificio. Las teorías psicológica y de la utilidad marginal. Las cuotas de los impuestos.
- III.-** Manifestación y Determinación de la Capacidad Contributiva.
- IV.-** Análisis de la Capacidad Contributiva. Opiniones de los Autores. Concepto. Ubicación dentro de la Teoría Financiera.
- V.-** La Capacidad Contributiva en la Constitución Nacional.
- VI.-** Evolución del Sistema Contributivo Nacional.
- VII.-** La Justicia Contributiva en el Sistema Impositivo Nacional.
- VIII.-** Consideraciones Finales.
- Apéndices: Reforma Impositiva de 1954.**

## CAPITULO PRIMERO

### Los Recursos del Estado- Divergencia del Impuesto

#### Condicionnes de un buen sistema impositivo-

La naturaleza sociable del hombre conduce a admitir la necesidad del Estado como órgano de cohesión social que coordina y perfecciona la actividad de las asociaciones de orden inferior como la familia, el grupo profesional o el centro cultural, todas ellas de acción limitada, y completa y acrecienta los medios para la consecución de los fines y la satisfacción de las necesidades de quienes viven en sociedad.

Es por ello que el Estado tiene como fin primero y general proveer al bien común de la población que cubija; y sea cual fuere la doctrina política de que esté imbuido, tiene siempre, desde el Estado liberal hasta el totalitario, funciones indologables que cumplir como el mantenimiento del orden público, la administración de justicia, la instrucción pública, la defensa común, la atención sanitaria, etcétera.

Es indudable que para el cumplimiento adecuado de sus fines el Estado incurre en gastos (gastos públicos), para cuya atención debe acudir de los fondos

*Chy. Kamps*

necesarios (recursos públicos). Estos conceptos de "gasto público" y de "recursos públicos", altamente correlacionados entre sí, son los primeros y fundamentales de la ciencia de las finanzas o hacienda pública.

En lo que respecta a los recursos del Estado los autores suelen hacer clasificaciones que difieren en algunos aspectos. Es bastante generalizada la distinción de recursos ordinarios y extraordinarios, correspondiente a la clasificación de los gastos también en ordinarios y extraordinarios.

Entre los recursos ordinarios -que son los que se aplican a la atención de las necesidades públicas permanentes- se encuentran los que provienen del dominio del Estado -territorial, industrial y comercial-, o son los llamados ingresos originarios o de derecho privado, producidos por la explotación de bienes o empresas del Estado; y los ingresos que éste impone por razón de imperio, en ejercicio de su soberanía, es decir, los ingresos derivados o de derecho público, las contribuciones: impuestos, tasas y contribuciones de mejoras o tasas de mejoramiento.

Las fuentes de recursos del Estado han cambiado a través de las épocas y de los sistemas políticos, del mismo modo como han variado las necesidades públicas.

Sin adular en detalles es interesante recordar las principales etapas desde la hacienda purgatoria derivada de la conquista y de la esclavitud, propia de la antigüedad; la hacienda patrimonial de la Edad Media, cuyos recursos provenían principalmente del producto de la explotación de los bienes del príncipe; las gravosas y pesadas imposiciones del Estado de derecho absoluto, con la preponderancia del monarca que rige al Estado con normas arbitrarias; hasta los sistemas impositivos del Estado representativo moderno regido por la ley como emanación de la soberanía nacional.

El Estado moderno es de economía tributaria, vale decir que sus principales recursos son los ingresos de derecho público. La renta del dominio constituye sólo una parte de los ingresos, pero no la principal, porque el Estado moderno no es poseedor, como el de la Edad Media, de un importante acervo patrimonial. Los bienes que entonces poseía fueron paulatinamente transferidos a particulares, al comienzo por donaciones hechas al clero y a la nobleza, de acuerdo con principios entonces predominantes.

Ingresos de derecho público son los impuestos, las tasas y las contribuciones de mejoras, que tienen en común la condición de provenir de la parte de riqueza privada destruida coactivamente por el Estado;

Las tasas corresponden a la contraprestación de servicios cumplidos por el Estado, de modo tal que éste se recurre mediante ellas del costo de esos servicios de naturaleza divisible, y se pagan en cada oportunidad que la persona solicita un servicio. La contribución de mejoras se percibe por mejoras específicas y locales, de una vez para siempre, alcanzando al grupo beneficiado particularmente por una obra de interés selectiva. Los impuestos, en cambio, implican la retribución de servicios de carácter indivisible, cuyo costo y desde luego su compensación no son posibles de determinar para cada caso.

4. La característica de los regímenes impositivos modernos es tendencia cada vez en mayor medida hacia la equidad.

En efecto, en el Estado de nuestros días los impuestos están impregnados de un concepto de justicia desconocido en otras épocas, desde los romanos hasta las monarquías absolutas del siglo XVIII, en que se encuentran multiplicidad de gabelas injustas y muchas veces vejatorias, tanto por las materias gravadas como por el rigor de su aplicación sobre la clase más pobre, la omisión de los padidos y la forma de su recaudación.

Se considera actualmente que un sistema impositivo no es justo si no satisface ciertas condiciones que los autores suelen enunciar como los principios

políticas, económicas, financieras y administrativas de la impecación. Y en esta materia no deja nunca de hacerse referencia a las ya clásicas reglas enunciadas por Adam Smith que, a pesar del tiempo transcurrido, conservan todo su vigor porque concuerdan con sencillez, claridad y sobre todo precisión, esos principios esenciales.

Adam Smith se refirió en su obra bien conocida "La Riqueza de las Naciones", a cuatro reglas que explican las razones por las cuales los miembros de la sociedad política están obligados al pago de los impuestos. La primera de ellas es de índole político-jurídica, mientras que las restantes contienen preceptos administrativos cuya observancia contribuye a la justicia del sistema.

La primera regla -en la que se ha encontrado el fundamento para la explicación de impuestos proporcionales (teoría de las facultades)- señala que los súbditos de un Estado deben contribuir al mantenimiento del gobierno, cada uno a ser posible en proporción a su capacidad, es decir, en proporción a la renta de que disfruta bajo la protección del Estado.

La segunda regla se refiere a la necesidad de que el impuesto que cada persona está obligada a pagar sea fijo y no arbitrario, de tal modo que la época, el modo de pago y la suma a ingresar estén determinadas clara y precisamente (regla de certeza).



La tercera, a la conveniencia de que el impuesto sea recaudado en el momento y en la forma que se estime más cómoda para el contribuyente y aun para el Estado (regla de comodidad).

La cuarta, a la posibilidad de disminuir de los contribuyentes la menor suma posible que, contemplando las exigencias de las otras fiscalías, no resulte gravosa para el contribuyente sin mayor ventaja para el Estado, o sea que no incuma en concepto de percepción toda o gran parte del producido (regla de economía de recaudación).

Desde el punto de vista de la justicia contributiva la primera de las reglas es la de mayor impartergia, pues en ella aparece claramente expuesto el concepto de "capacidad de prestación", esencial en esta materia.

Tras estos breves antecedentes sobre el desarrollo alcanzado por el impuesto y la concepción de nuestros días, correspondará pasar a la consideración de los principios y las teorías que completan y perfeccionan esta parte tan interesante e importante de la ciencia financiera.

## CAPITULO SEGUNDO

La Justicia Tributaria y la Capacidad Contributiva.  
Principios Fundamentales: Generalidad y Uniformidad. El  
Principio del sacrificio. Las teorías psicológica y de  
la utilidad marginal. Los costos de los impuestos.

9. Mediante el impuesto se establece una relación entre el Estado y el contribuyente, ya que el primero detrae una parte de la riqueza del segundo. La naturaleza de dicha relación directa ha variado en el curso de los siglos como lo destaca Seligman (\*), quien reconoce no menos de siete fases.

Así la idea originaria del impuesto fue la de un don que el individuo hacía al Estado (donum); luego, la de una ayuda pedida al pueblo; más tarde, la de asistencia o favor hecho al gobierno y posteriormente, la de sacrificio individual en interés del Estado. En la quinta fase aparece en el contribuyente el sentimiento de obligación, y de ahí se llega a la idea de obligación impuesta por el Estado y, finalmente, al reconocimiento de la potestad estatal para establecer contribuciones sin tener en cuenta la voluntad del contribuyente.

---

(\*)— EDWIN R. A. SELIGMAN, "Manuel sur l'impôt"; Tome I; Paris 1914; páginas 1/29.

6. Interesa al Estado disponer de los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines. Los principios financieros relacionados con la suficiencia y la elasticidad del sistema impositivo subrayan la conveniencia de que el Estado cuente con los fondos necesarios para el desarrollo de su gestión.

Por otra parte interesa al contribuyente que la carga tributaria no sea gravosa, de modo que el Estado sólo tome de la riqueza privada de cada persona en la medida que ella esté habilitada para dar.

Estos planteos tienen su importancia cuando se estudia la justicia contributiva, ya que ella es, en definitiva, un problema de distribución de las cargas.

Es indudable que si el Estado no dispone de los fondos necesarios, su gestión se verá entorpecida. Si no puede atender suficientemente los gastos ordinarios con recursos ordinarios, tiene que recurrir a ingresos extraordinarios e incurrir en déficit con todas sus perjudiciales consecuencias de orden económico.

Si el sistema impositivo es gravoso, ya que se exige de los contribuyentes más de lo que ellos están habilitados para aportar, se ejerce una presión tributaria cuyos inconvenientes pueden ser, entre otros, el agotamiento de las fuentes de recursos o la disminución de la capacidad de producción.

Desde el punto de vista de la justicia contributiva el ideal sería que "el impuesto se acomode efectivo-

mente a sus fines propios: satisfacer los gastos del Estado, esto es, procurar un rendimiento suficiente y la posibilidad de armonizar éste con las crecientes necesidades del Estado", sin que el sistema impositivo "sea obstáculo a la evolución de la economía nacional ni afecte a las economías particulares más que en lo estrictamente preciso"(\*)

7. Las normas que los autores mencionan sin excepción -la de generalidad o universalidad y la de uniformidad- deben ser recordadas como postulados básicos de justicia contributiva.

De acuerdo con la primera de ellas, todas las personas, consideradas iguales ante la ley, deben contribuir de alguna manera a los gastos públicos. Por ello no se admiten exenciones basadas en el privilegio de las clases sociales.

Dicha norma es de aplicación en el Estado moderno: primero, porque la mayoría de las poblaciones paga contribuciones, por lo menos a través del consumo de artículos gravados; segundo, porque el régimen de exenciones sólo reconoce por fundamento la imposibilidad económica de pagar las contribuciones (exenciones de hecho) o las previsiones de la ley que toma en cuenta elementos subjetivos del contribuyente o reconoce la actuación de asociaciones de bien público (exenciones de derecho).

---

(\*).- CARLOS Z. VON HIEBERG. "Hacienda Pública"; Barcelona, 1936; página 191.

Con la regla de uniformidad se procura que los contribuyentes sean gravados igualitariamente, de modo que el peso que para cada uno representa el pago de la imposición sea uniforme.

La uniformidad e igualdad contributiva no es aritmética. Una igualdad de este tipo, como encontramos en el antecedente de la capitación -que consistía en la aplicación de un monto fijo a cada persona considerada apta para contribuir a los gastos del Estado, según un criterio muy distante del moderno que toma en cuenta los elementos objetivos de la riqueza y los elementos subjetivos de la condición familiar y social del contribuyente- es ejemplo de imposición inequitativa.

La igualdad no significa una "nivelación simplista", porque una igualdad así concebida sería injusta. "La igualdad en el sentido jurídico -dice Bielsa- es un concepto que nos recuerda la definición aristotélica sin tomarla al pie de la letra, consiste en tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales" (\*)

Estas dos normas -generalidad y uniformidad- adquirieron mayor importancia dentro de la orientación doctrinaria que, en materia de distribución de la carga impositiva, valora el impuesto como la contribución de cada individuo según su capacidad de prestación o capacidad contributiva. Ya que no podrían ser de aplicación según otras

---

(\*).- RAFAEL BIELSA, "Derecho Administrativo"; cuarta edición; tomo III ("Administración Fiscal"); Buenos Aires, 1947; páginas 85.

concepciones, ya desechadas, de acuerdo con las cuales se consideraba al impuesto como una contraprestación individual por las ventajas recibidas del Estado (teoría de la equivalencia), o como la prima de un seguro por la protección que el Estado otorga al patrimonio individual (teoría del seguro).

El impuesto según la capacidad de prestación o capacidad contributiva implica que el Estado no puede tomar de la riqueza privada sino en la medida que cada contribuyente está habilitado. Un impuesto que no respeta la capacidad contributiva no es equitativo.

5. Se presenta asimismo el problema de interpretación de la capacidad contributiva individual. En esta materia se recurre entonces al sacrificio que significa para el contribuyente el pago de la imposición; y surgen de ahí los conocidos principios de sacrificio igual, sacrificio proporcional y sacrificio mínimo. Ellos son, al mismo tiempo, derivaciones de la norma de uniformidad e igualdad, y demuestran que la uniformidad tributaria no es de tipo rígido o aritmético.

Con el principio del sacrificio igual se trata de que cada contribuyente pague aquella suma de dinero que le ocasione un sacrificio igual al que experimentan los demás. Con el sacrificio mínimo se tiende a que cada contribuyente pague el monto de impuesto que ocasione un mínimo de sacrificio a la comunidad. Con el sacrificio proporcional se aspira a que cada contribuyente pague impues-

tes que sean idéntica proporción del bienestar que él derive de su patrimonio.

El principio de sacrificio igual toma en cuenta la inequidad individual, mientras que el principio de sacrificio mínimo considera el problema total de las imitaciones sobre la población y persigue que el Estado destruya de la riqueza privada la menor suma posible.

Corresponde mencionar también otros principios como el de "desigualdad constante de ingresos" expuesto por Dalton (\*) y las teorías de las escalas psicológica y matemática, a las que Flora dedica un amplio comentario (2).

El primero de los principios citados lleva a mantener la desigualdad de las rentas ya que "deja las cosas como están". La desigualdad no es aumentada ni disminuida por la imitación, para lo cual ésta debe ser proporcional, aunque Dalton, luego de extensas consideraciones, llega incluso a admitir la aplicación de escala progresiva.

Las teorías de las escalas psicológica y matemática completan la interpretación del principio del sacrificio.

Para la primera, se parte de partir la clasificación de las necesidades humanas en primarias o urgentes, secundarias o de confort y terceras o superfluas; entrando luego a jugar la comparación de las necesidades a

(\*).- HUGH DALTON, "Principios de Finanzas Públicas". Editorial de Falma, Buenos Aires, 1948; pág. 124  
 (2).- FEDERICO FLORA, "Manual de la Ciencia de la Hacienda". Edición Madrid, 1918; páginas 111.

satisfacer y la renta personal. Es evidente, entonces, que todas las personas, ricas y pobres, experimentan necesidades primarias —que son las vinculadas con la alimentación, el vestido y la vivienda—, mientras que las necesidades secundarias son menos imperiosas y mucho menos o nada las secundarias.

En consecuencia, si se toman varios individuos desigualmente dotados económicamente, la aplicación de sus rentas será muy distinta. Los más pobres sólo alcanzarán a satisfacer necesidades primarias, a lo sumo; quienes dotados con rentas medianas podrán quizás satisfacer algunas necesidades del segundo grado; los más ricos no encontrarán limitaciones.

Por cuanto a medida que la renta del contribuyente excede de lo necesario para la vida y se distancia del mínimo de existencia el sacrificio que acarreen los gastos va siendo menor, se concluye por admitir que el sacrificio está en razón inversa de la renta, porque disminuye a medida que ésta aumenta.

La escuela matemática, por su parte, considera el grado de utilidad de las sucesivas dosis de renta. Considera que si efectivamente pudiera dividirse la renta en dosis o porciones, sería fácil apreciar que las primeras se destinan a la satisfacción de necesidades esenciales y que como las sucesivas porciones de renta ya no se aplican a fines esenciales, sino incluso prescindibles, la utilidad de las sucesivas porciones va siendo menor. De su



de que se llega a idéntica conclusión que con el principio anterior: a medida que aumenta la renta el sacrificio que implica la atención de las necesidades es menor, por lo que los incrementos sucesivos de renta tienen una utilidad decreciente.

Las teorías psicológica y matemática con un realidad una sola, ya que contemplan un mismo problema de posiciones distintas pero que conducen a un mismo resultado: a la aplicación de impuestos progresivos por cuanto la capacidad contributiva individual aumenta en igual medida que la renta, o sea que a mayor renta hay mayor capacidad contributiva.

Es evidente que en el estudio de todos estos principios vinculados con la justicia contributiva se chocan con la abstracción conceptual, que hace de estas materias tan propicio para especulaciones filosóficas, sin poder llegar a expresiones concretas y precisas. Los principios comentados son, en definitiva, los únicos valiosos elementos de que se dispone en aspecto tan fundamental de la teoría financiera.

9. Queda aun por considerar el aspecto no menos importante de la exteriorización e vivencia de dichos principios, es decir, los medios que permiten traducir e expresar en la legislación los postulados de justicia y equidad. Y son las cuotas de los impuestos el instrumento a utilizar para dar practicidad en lo posible a las teorías y principios tributarios.

Los impuestos pueden ser de monto fijo, de cuota constante y de cuota variable. La capitación es un ejemplo típico de impuesto de monto fijo; los impuestos proporcionales son de cuota constante y los impuestos progresivos son de cuota variable. En este último caso, la progresión puede ser por clases, por escalas, por deducciones y continua. Están también los impuestos de escala regresiva -casi inaplicables en la actualidad- también de cuota variable, en los que a medida que aumenta la materia imponible en lugar de aplicar una cuota que va en aumento, se aplica una cuota que decrece.

Los impuestos progresivos o, mejor dicho, de escala progresiva, se han impuesto definitivamente en épocas remotas fueron muy resistidos quizás por el antecedente de haber sido utilizados para abatir poderosas fortunas. Facilitan la mejor distribución de la riqueza al mismo tiempo que pueden resultar mucho menos gravosos que un impuesto proporcional de cuota elevada.

Aquellas autores que ven en el impuesto, además de su finalidad estrictamente fiscal, la posibilidad de satisfacer objetivos de orden social y económico -y muy especialmente el profesor Wagner, iniciador de este movimiento-, estiman que la aplicación de las escalas progresivas está ampliamente justificada como valioso elemento para una más justa distribución de la carga tributaria de acuerdo con la capacidad de prestación.

10. Los principios del sacrificio conducen a la aplicación de escalas progresivas, más acentuadas en el caso del "sacrificio proporcional" y más aún según el "mínimo sacrificio", aunque en este caso, según Dalton, sería previsible la existencia de exenciones impositivas hasta un nivel de rentas bastante elevado.

Las teorías psicológica y de la utilidad marginal llevan asimismo a escalas progresivas, a fin de posibilitar una igualdad de sacrificio. Y como a medida que las rentas aumentan los incrementos sucesivos de renta no satisfacen ya necesidades esenciales —por lo que su utilidad marginal va siendo menor— hay motivo suficiente para justificar una escala fuertemente progresiva sobre las rentas mayores.

La escala progresiva ha adquirido preponderancia sobre la escala proporcional que no satisface plenamente los requisitos del "sacrificio", sobre todo para las rentas mayores en las que la aplicación de un impuesto proporcional (a menos que fuese muy elevado) representaría en una forma mucho menos sensible.

La adopción de uno u otro sistema queda muchas veces librado al criterio del financiero, quien debe apreciar los efectos de cada uno sobre la población contribuyente; y no es difícil que se combinen, como ocurre habitualmente, en que se establece una cuota constante (impuesto proporcional) de carácter básico y se complementa con una cuota variable (escala progresiva) a partir de las rentas de un monto determinado.

## CAPITULO TERCERO

Manifestación y Exteriorización de la Capacidad Contributiva

II. Mediante las contribuciones el Estado detrae una parte de la riqueza privada. La riqueza es, así, el fondo de bienes con los cuales se satisfacen efectivamente las contribuciones. De ahí que todo sistema equitativo deba estar estructurado, en primer término, de tal manera que la carga que él implica esté en relación con la riqueza del contribuyente.

La riqueza incluye el conjunto de bienes de una persona y su acrecentamiento, así como todo el proceso vinculado con su adquisición, posesión, empleo y transferencia. Se exterioriza bajo las formas de patrimonio, capital, producto, renta y gastos (consumos).

El patrimonio comprende tanto los bienes de producción como los de uso o goce, los valores activos y los valores pasivos; el capital, en cambio, sólo abarca los bienes de producción. El producto, por su parte, es el resultado que se obtiene en la aplicación de un capital; mientras que la renta es ese mismo producto depurado de todos los gastos efectuados para su obtención. El gasto es, por último, también una exteriorización de riqueza

especialmente cuando se trata del consumo de artículos de confort o de lujo, es decir aquellas que exceden de la satisfacción de las necesidades esenciales.

Griazetti resume el pensamiento político que priva en esta materia al señalar que el contribuyente, cuando su riqueza aumenta y puede satisfacer cualquier necesidad sin disminuir su patrimonio, se halla en condiciones de ayudar al Estado a proveer a las necesidades y gastos públicos (\*).

El patrimonio, el capital, el producto, la renta y los consumos han sido habitualmente alcanzados por los impuestos a través de las distintas épocas.

El patrimonio constituyó durante mucho tiempo la materia gravada preferentemente, sobre todo cuando los impuestos debían proveer a las escasas necesidades del Estado para lo cual bastaba limitarse a gravar la propiedad fundiaria. El posterior incremento de la riqueza mobiliaria y el extraordinario desarrollo de las actividades comerciales condujo paulatinamente a gravar la renta obtenida por la aplicación de un capital así como el fruto del trabajo personal.

El impuesto a la renta, directo y personal, que permite tener más en cuenta la capacidad contributiva y no gravita como factor negativo sobre la economía nacional, constituye el tipo de imposición aconsejado por la doctrina financiera y es actualmente la base de los siste-

---

(\*).- BENVENUTO GRIAZETTI, "Principios de la Ciencia de las Finanzas", Editorial de Palma, Buenos Aires, 1949; página 225.

nos impositivos de casi todos los países.

En cuanto al impuesto al patrimonio se lo encuentra aplicado como impuesto complementario, forma bajo la cual puede asignársele una función correctora de defectos e integradora de lagunas del impuesto a la renta. Como norma y base del sistema impositivo no se lo describe, según Marcellí (\*), sin sacrificar gravemente el principio de la capacidad contributiva.

Los impuestos sobre los consumos son comunes a todos los sistemas. Tienen la ventaja de alcanzar a todas las capas de la población, a la vez que resultan sumamente elásticos con relación a las posibilidades personales. Sin embargo es necesario que no alcancen los consumos necesarios a fin de no comprometer la situación de las clases económicamente menos dotadas.

12. En el estudio de la capacidad contributiva debe tenerse en cuenta, además de la riqueza, la ubicación social del contribuyente.

Por ello es principio generalizado en la doctrina moderna la exención de las rentas mínimas, ya que se considera que no es posible reducir el nivel de vida individual que proporciona una renta de por sí baja, indispensable para la atención de las necesidades primordiales. Asimismo se toman en cuenta las obligaciones de orden fa-

---

(\*).- MANUEL MARCELLI. "Compendio de la Ciencia de las Finanzas". Buenos Aires, 1947, página 172.

iliar, mediante deducciones o reducción del impuesto según el número de familiares a cargo del contribuyente.

"La normal capacidad tributaria -señala el profesor Einaudi- de cada uno comienza una vez satisfechas las necesidades más perentorias de la vida y comienza el goce de lo superfluo" (\*).

13. Consideraciones de carácter social llevan además a la distinción de las rentas según su origen, en ganadas e consolidadas y no ganadas e no consolidadas: las primeras derivadas de una actividad en la que el trabajo es elemento principal e excluyente; las segundas, producidas de la posesión e inversión de capitales.

En Wagner encontramos el antecedente de esta clasificación, ya que distinguía tres tipos de rentas -primero, del trabajo puro y simple; segundo, de los capitales puro y simple; tercero, del trabajo y de los capitales mixta e industrial- y sostenía que la imposición según la capacidad de prestación económica debía ser progresiva en razón de la elevación de las rentas provenientes de las ganancias y de la fortuna y en razón del menor papel desempeñado por el factor trabajo; y, a la inversa, regresiva en razón de la disminución de las rentas derivadas de las ganancias y de la fortuna y en razón del predominio del factor trabajo (2).

---

(\*).- LUIS EINAUDI, "Principios de Hacienda Pública".  
Madrid, 1952, página 194.

(2).- ADOLFO WAGNER, "Theorie Générale des Impôts".  
Tome II, página 238.

Se estima que la renta del trabajo personal no proporciona las facilidades de subsistencia sino cuando se dispone de un capital y de su empleo se obtiene una renta. Por ello las legislaciones tienden a gravar en mayor medida a las rentas no ganadas, siendo menos rigurosas con respecto a las rentas ganadas.

14. Otro aspecto interesante en esta materia es el de la manifestación y determinación de la capacidad contributiva en los impuestos directos y en los indirectos.

Señalamos, ante todo, que la capacidad contributiva está dada por la situación económica y social del contribuyente y que se trata de un principio que, por su naturaleza ética, deben tener presente los sistemas impositivos equitativos. En tales casos se pagará un impuesto porque el contribuyente estará suficientemente capacitado para ello.

La capacidad contributiva tiene manifestación en cualquier tipo de impuesto. Más aun, quizás pueda afirmarse que tiene manifestación en las contribuciones o recursos de derecho público en general. La capacidad contributiva bien puede estar determinada, por ejemplo, por el incremento que se opera en el valor de un campo por la realización de un camino -que se compensa con una contribución de mejoras-, así como por el mayor valor locativo que puede significar la instalación de aguas corrientes en una ciudad -servicio que se retribuye con una tasa-.



No obstante, es indudable que los impuestos directos ofrecen mayores facilidades en cuanto a la determinación de la capacidad contributiva, pero no escapa esa posibilidad en los indirectos. Así, con relación a los impuestos sobre los consumos, si gravan los artículos de confort o lujo, es indudable que para su adquisición se requiere la posesión de bienes que califican una capacidad de prestación.

15. Por supuesto que la doble imposición —"la imposición reiterada del mismo contribuyente o de la misma riqueza por la acción de una o varias jurisdicciones fiscales cuando no hay más que una causa única para justificar el impuesto"(\*)— afecta el principio de la capacidad contributiva.

Solamente en el caso de que la doble imposición se produzca porque el Estado grava al contribuyente sobre distintas manifestaciones de su capacidad de prestación y siempre que el sacrificio que significan las distintas imposiciones sea igual al que provocaría un impuesto sobre la propiedad, por ejemplo, señala Saligman que la doble imposición no es injusta.

---

(\*).— ENRIQUETO GRILOTI. "Principios de la Ciencia de las Finanzas". Editorial de Palma, Buenos Aires, 1949, página 218.

## CAPITULO CUARTO

Análisis de la Capacidad Contributiva.  
Opinión de los Autores-Concepto-Definición.  
Crítica de la Teoría Financiera.

16. "Este principio de importancia predominante en la organización moderna de los impuestos"(\*) ha merecido especial consideración por parte de los autores que se ocupan de la ciencia de las finanzas.

Así el maestro Wagner trata de la "capacidad de prestación" bajo dos aspectos: el puramente financiero y el político social, para señalar que ella resulta de dos series de factores: a) la adquisición y posesión de bienes materiales; b) el empleo de esos bienes a la satisfacción de necesidades. Entiende que la sola consideración del sacrificio desde el punto de vista financiero no es suficiente, sino que hay que tener en cuenta los siguientes factores: la fuente de la renta (consolidada e no consolidada); gravar progresivamente a las rentas superiores; y descontar de la renta las cargas y obligaciones que suponen las necesidades de atención y cuidado de la familia.

---

(\*).- ADOLFO WAGNER. "Theorie Générale des Impôts".  
 Tome II, páginas 258 a 269.

Agrega, además, que el impuesto debe ser progresivo a medida que aumenta la cuota de renta libre, y se muestra partidario de los impuestos generales y directos.

Estas bases de quien es el iniciador del movimiento tendiente a la concepción social de la imposición han resultado sin duda orientadoras y como que conducen "a un resultado justo y claro y a una utilización efectiva del principio del sacrificio" tienen aplicación, en mayor o menor medida, en los sistemas impositivos modernos.

Surge claramente que la capacidad contributiva o "capacidad de prestación", como Wagner la llama, es té dada en función de elementos objetivos y subjetivos del contribuyente; los primeros, a través de su riqueza; los segundos, por las obligaciones en cuanto a la satisfacción de necesidades. La distinción de las rentas y las consideraciones acerca de la deducción de mínimos no imponibles y cargas de familia contribuyen al perfeccionamiento del principio de justicia; y el empleo de impuestos generales y directos, de cuota progresiva, facilita la aplicación práctica.

17. Dentro de esa misma corriente de ideas encontramos a Seligman quien en su "Ensayo sobre el Impuesto" se ocupa de las consideraciones sociales y la teoría de las facultades (\*):

---

(\*).- ERVIN R. A. SELIGMAN. "Essais sur l'impôt", Paris, 1914, tome II, páginas 35 a 40.

No sabido que la teoría de las facultades encuentra su antecedente en la regla de justicia enunciada por Adam Smith —a la que se ha hecho referencia en el punto 4—, en la que aparece ya el concepto de aplicación de las impositions según la capacidad, entonces mediante costas proporcionales.

En su interpretación de la teoría de las facultades Saligman toma en cuenta no sólo el sacrificio de disposición —que es el único que se encuentra en la teoría original— sino también el sacrificio de adquisición; vale decir que son índices reveladores de capacidad tanto el mayor o menor esfuerzo para disponer de los bienes poseídos como, y muy especialmente, el que se requiere para almacenar u obtener esos bienes.

Notina que desde el punto de vista social el impuesto más ajustado es el que grava a la renta, con cuota progresiva y discriminación de las rentas ganadas y no ganadas. A la vieja concepción individualista —dice— opone la nueva concepción social del sacrificio, que lo lleva a precisar la capacidad contributiva como "ability to pay" (aptitud, habilidad para pagar).

L. Eberberg, que sigue muy de cerca a Wagner, también afirma que la imposición debe gravar a cada contribuyente en relación con su capacidad de prestación económica, o lo que es lo mismo —dice— "cuando el sacrificio que exige la imposición lo sienten todos y cada uno en igual

medida". Establece pues una conexión clara entre el principio de la capacidad contributiva y su realización a través de uno de los postulados básicos de justicia contributiva. (1)

Más aun, señala que ese sacrificio se mide por la incidencia de la imposición sobre la cuantía y naturaleza de la renta o del patrimonio o de ambos conjuntamente, ya que la capacidad contributiva debe medirse con una base objetiva que se halla en la riqueza a través de sus distintas manifestaciones.

Para llevar a la práctica tales propósitos el mencionado autor se muestra también decidido partidario del impuesto progresivo por cuanto "la capacidad de prestación aumenta en mayor proporción que la renta y por consiguiente mayor sea ésta, tanto menor será la cuota parte que exige la satisfacción de las necesidades más perentorias a la vida", con lo que toma en cuenta el segundo elemento -de política social- a que Wagner se refiere.

19. También FLORA (2), aunque ubicado entre los autores que atribuyen al impuesto exclusiva finalidad fiscal -"dejando a un lado la función social que le asignan los socialistas de cátedra y los colectivistas"- que hace

---

(1).- CARLOS E. VON HERTZG. "Hacienda Pública". Traducción de la 19a. edición alemana, Madrid, 1916, páginas 198 a 200.

(2).- FERRICO FLORA. "Manual de la Ciencia de la Hacienda". Segunda versión española, Madrid, 1918, página 112.

de la existencia del Estado y la consecución de sus fines, considera que la riqueza es la fuente y medida de la capacidad contributiva, porque de ahí deriva la obligación de pagar el tributo.

22. Y Nitti resume con precisión la posición de los que podríamos llamar autores clásicos de la ciencia financiera, con respecto a este punto que ha cobrado gran desarrollo en nuestra época.

Define la capacidad contributiva señalando que ese término quiere decir "que todo individuo debe pagar en proporción a sus rentas y a sus riquezas", aunque "una igualdad de rentas no significa la misma capacidad" porque hay factores subjetivos y colectivos que determinan innumerables diferencias (\*). De ahí que en su cálculo debe considerarse: a) si la capacidad contributiva está en proporción del capital y de la renta; b) si debajo de una renta mínima o de un capital mínimo existe todavía alguna capacidad contributiva; c) si de la naturaleza diferente de las rentas no depende una distinta capacidad; d) si, en fin, es sólo la renta efectiva o también la renta potencial la base de la capacidad del contribuyente.

Este esquema sugiere interesantes reflexiones. En primer lugar, acerca de la fuente de la imposición es decir, si ésta debe provenir del capital o de la renta.

---

(\*).- FRANCISCO NITTI.- "Principios de la Ciencia de las Finanzas". Buenos Aires, 1911, página 297.

En segundo y tercer términos hace referencia a la exención de las rentas mínimas y a la discriminación de las rentas según la presencia del elemento "trabajo".

Pero el cuarto punto es aún más avanzado. La renta potencial depende del patrimonio poseído. Una persona puede tener bienes que, aunque no están afectados a un proceso económico, forman parte de su acervo patrimonial y que, por el valor que significan, producirían renta si se les pusiera en actividad. Los impuestos complementarios sobre el patrimonio tienden en algunos casos a contemplar esas situaciones cubriendo aspectos que escapan al impuesto a la renta. Con ellos se persigue, más que afectarlo, perfeccionar la incidencia del sistema impositivo sobre la capacidad contributiva.

El. En nuestros días es como Marcelli quien más se ocupa de esta materia. Considera que la capacidad contributiva es "un principio directivo de la política tributaria", aunque sin embargo no le asigna una función de extraordinaria importancia a juzgar por sus manifestaciones en cuanto a que aquel principio se basa en la preocupación --"preocupación que yo considero infundada", dice-- de querer rebasar lo que se dice principio, regla o canon del reparto de las cargas públicas, del gasto público, y pretendiendo que ese reparto se haga según un criterio económico basado en la interpretación de la naturaleza de la actividad financiera económica, o sea la rela-

sión entre el Estado y el individuo en lo que se refiere a relaciones como el intercambio de servicios públicos e impuestos.

Posiblemente influye en el pensamiento de Morcelli el desarrollo de los fines extrafiscales, que toman en cuenta razones de política económica, social, demográfica, exterior, etcétera, y que conducen a la aplicación de impuestos por otras razones que las que inspira la capacidad contributiva.

Señala asimismo que la capacidad contributiva puede medirse más o menos exactamente cuando el impuesto es personal, pero ante un impuesto real se pregunta acerca de las posibilidades de su determinación; y hace presente aún las dificultades que se presentan en un sistema de impuestos múltiples, directos e indirectos.

Concluye, sin embargo, por admitir que la capacidad contributiva es la regla más cercana de las posibilidades prácticas, puesto que al referirse a la capacidad contributiva se habla de equidad en el campo doctrinario y en el jurisprudencial. Ello significa, en definitiva, que ciertas reglas deben observarse: exención de las rentas mínimas; discriminación de las rentas ganadas y no ganadas; consideración de la actividad económica del contribuyente (capital, movimiento de los negocios); aplicación de la escala progresiva (\*).

---

(\*).— MANUEL MORSELLI. "Capacidad Contributiva".  
Revista de Ciencias Económicas; número de  
enero-febrero de 1954; páginas 3 a 12.



22. También el profesor italiano Grisiotti se ocupa de la capacidad contributiva, y lo hace con un enfoque particular que vincula esta materia con la causa jurídica del impuesto (\*).

Define la capacidad contributiva como la potencialidad de contribuir para los gastos con los cuales se provee, de acuerdo con las finalidades del Estado, a los servicios públicos, y señala que es una manifestación de la riqueza en el momento de su producción, de su consumo, de su posesión o de su transferencia a título gratuito o oneroso.

Agrega que el elemento político e directivo del impuesto se basa en la capacidad contributiva "considerada como índice de las ventajas que por su pertenencia al Estado obtienen los individuos de los servicios públicos". Ella deriva, pues, de la estrecha vinculación que hay entre el impuesto y el gasto a través de un proceso lógico completo: gasto público; éste aumenta inmediata e paulatinamente la capacidad contributiva; ésta da lugar a la recaudación de los impuestos; éstos alimentan el gasto público.

Al elemento político añade el elemento económico social, cuya función resulta, para Grisiotti, "la justificación o causa del título jurídico atribuido por la ley a la pretensión de la administración de recaudar el impuesto".

---

(\*).— BRUENUTO GRIZIOTTI. "Principios de la Ciencia de las Finanzas"; página 215.

puestos".

Por otra parte estima que la capacidad contributiva es de la esencia del impuesto, no así de otros recaudos, pues señala, por ejemplo, que la imposición que tiene en cuenta el beneficio particular que deriva de una obra o una actividad pública da lugar a las contribuciones, o que la imposición efectuada para promover a la protección de un carácter económico o de otra naturaleza (extrafiscal) caracteriza medidas protectoras que tienen por causa únicamente el interés público.

El Jarach, discípulo de Crisietti, sigue la misma orientación cuando trata extensamente de la capacidad contributiva en su libro "El hecho imponible" (\*).

Basado ante todo la razón por la que el Estado exige el pago de tributos por parte de los contribuyentes y, descartando la posibilidad de que lo haga sobre la base de cualquier motivo por caprichoso que fuera, con el único fundamento de su poder de imperio, encuentra tres criterios que pueden ser elegidos para someter a tributo a los contribuyentes. Llegó así a la conclusión que deben pagar tributos: las personas que reciben un servicio del Estado (tasas); las personas que reciben una ventaja o ocasionan un gasto (contribuciones) y aquellas que poseen capacidad de pagar o capacidad contributiva (impuestos).

---

(\*).- DINO JARACH, "El Hecho Imponible", Edición de Jurisprudencia Argentina S.A., Buenos Aires, 1943, páginas 69 a 84.

En consecuencia, también para él, la capacidad contributiva es exclusiva del impuesto, y la precisa como "la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular" en cuanto significa la existencia de una riqueza que posee una peregna o que está en movimiento entre dos.

Afirma que la capacidad contributiva es la causa jurídica del impuesto, ya que es el elemento característico del presupuesto de hecho del impuesto, el criterio según el cual se lo distingue y la razón última por la que un hecho de la vida es tomado como fundamento de la obligación tributaria. Ello explica "la graduación del impuesto de acuerdo con la magnitud económica del presupuesto de hecho, único concepto que representa un puente entre la ley y el hecho imponible".

24. Entre los autores argentinos, Abunada se ocupa detalladamente del principio de la capacidad contributiva, que supone -dice- "el conjunto de valoraciones subjetivas y objetivas que sirven para apreciar la manifestación externa de un hecho económico imponible y previsto en la ley" (\*).

---

(\*) - GUILLELMO ABUNADA, "Tratado de Finanzas Públicas". Córdoba, 1948, tomo II, página 236.

25. Será necesario, en el propósito de precisar el concepto de "capacidad contributiva", efectuar el análisis de ambos términos.

Encontramos, así, que "capacidad" es la aptitud para ejercitar un derecho o una función civil, política o administrativa y, dentro de nuestro Código Civil, se la concibe como "el grado de aptitud de cada clase de personas para adquirir derechos o ejercer actos, por sí o por otros, que no les sean prohibidos" (nota al artículo 949). Vale decir que "capacidad" implica, ante todo, existencia de una aptitud.

La expresión "contributiva" deriva de contribución, o sea cuota o cantidad que se paga para algún fin y principalmente el que se impone para las cargas del Estado. En un sentido más preciso de la teoría financiera, es el conjunto de recursos de derecho público que el Estado impone coactivamente a las personas.

La capacidad contributiva significa, pues, la aptitud de una persona para ser contribuyente: el grado o medida en que está habilitado para ayudar a los gastos en que el Estado incurre con motivo de la prestación de servicios públicos, sean de naturaleza divisible (tasas y contribuciones de mejoras) e indivisible (impuestos).

Este criterio -por lo menos en lo que respecta al impuesto, no así a las otras contribuciones- está avalado por la opinión de tratadistas de reconocido pres-

tigio, como se ha podido comprobar en alguna medida a través de los conceptos enunciados, especialmente por Seligson al limitarse a manifestar, clara y sencillamente, que la capacidad contributiva es la habilidad o aptitud para pagar.

Esa aptitud o idoneidad para el pago de las contribuciones está dada, como se ha visto, por la concurrencia en primer término de elementos económicos y sociales, en segundo lugar. Vale decir que paga contribuciones la persona que posee o detenta bienes reveladores de riqueza, y que la medida de ese pago está graduada por los factores subjetivos derivados de su ubicación social. La capacidad contributiva adquiere en consecuencia características innegables de un hecho económico y social.

26. La capacidad contributiva es independiente de la capacidad jurídica. Esta última es la aptitud para adquirir derechos y contraer obligaciones. La doctrina distingue la capacidad de derecho (aptitud para ser titular de relaciones jurídicas) y la capacidad de hecho (aptitud para ejercerlas por sí).

La capacidad jurídica rige la vida cotidiana de la persona a través de los derechos que adquiere o de las obligaciones que contrae en los actos jurídicos que celebra. Estos actos jurídicos caen dentro de la competencia del derecho privado y para su perfeccionamiento es indispensable la voluntad de quienes los celebran.

Las contribuciones, en cambio, emanan de la

soberanía del Estado y deben ser pagadas por los contribuyentes en razón de su subordinación política. El Estado es concebido como un organismo que tiene necesidades distintas de aquéllas de las personas que lo constituyen.

De ahí que las contribuciones supongan una relación que sea dentro del campo del derecho público (constitucional, administrativo), en el que la voluntad del contribuyente no interviene para nada, sino solamente la voluntad del Estado por su poder de imperio.

La capacidad contributiva difiere de la capacidad jurídica por su naturaleza. Y además debe considerarse fundamentalmente que la riqueza es contenido económico necesario de la capacidad contributiva, no así de la capacidad jurídica.

El contribuyente debe ser tal por tener capacidad contributiva, aunque no tenga capacidad jurídica, ya que, de acuerdo con Grissioti, "sujetos pasivos pueden ser personas físicas, entes morales, sociedades o entes colectivos, estén o no previstos de personalidad jurídica a los efectos del derecho civil; por lo que pueden ser sujetos los menores, inhabilitados, fallidos, entes no reconocidos por la ley y existentes de hecho" (\*).

El. Dentro de la teoría financiera el principio de la capacidad contributiva es esencia de los postulados de justicia y equidad.

---

(\*).- BENVENUTO GRISSIOTTI. "Principios de la Ciencia de las Finanzas". Editorial de Palma, Buenos Aires, 1949, página 221.

Los autores se refieren habitualmente con mayor extensión a todo lo relacionado con las teorías del sacrificio, la igualdad y generalidad de la imposición y a la evolución de las normas o postulados de justicia, que al concepto en sí de capacidad contributiva. O sea, que se trata de la capacidad contributiva a través de los criterios por los que se la interpreta y que, en definitiva, son la rama de sus medios concretos de aplicación.

El principio tiene profundo contenido ético y extraordinaria significación económica y social. Es un antecedente directivo dentro de cada sistema impregnado de espíritu de justicia. No exige más que la carga contributiva se distribuya de acuerdo con las posibilidades de cada persona para afrontarla, sin incurrir en presiones tributarias y mucho menos en extremas vejatorias, como ejemplos hay muchos en la historia financiera.

Si el índice para determinar el monto de la prestación fuera el beneficio o utilidad que proporcionan los servicios públicos del Estado, las clases menos pudientes tendrían que soportar la carga contributiva más pesada; pero este problema de política financiera se resuelve a través de la capacidad contributiva, para adquirir una importancia económica y social más que jurídica.

Un corolario del principio de capacidad de pago es el de gravar con el objeto de procurar la distribución de la riqueza. Y puesto que a las rentas más altas se

los gravámenes fuertemente, la estructura del impuesto por sí sola tiene el efecto de igualar la distribución de la renta y la riqueza.

Las definiciones más divulgadas de "contribución", "impuesto" o "tributo" no hacen referencia a la capacidad contributiva; generalmente se limitan a subrayar la concepción que el Estado, por su poder de imperio, ejerce en esos casos al detraer una parte de la riqueza privada.

Sin embargo las Constituciones modernas hacen referencia expresa al principio o a sus interpretaciones como normas orientadoras de la política tributativa (\*).

El principio de la imposición según la capacidad contributiva está estrechamente ligado con el coste de la vida y los recursos personales. Si la carga que impone el Estado excede de las posibilidades económicas del contribuyente, éste verá disminuidos los bienes que habría de aplicar a la satisfacción de sus necesidades. Puede en esos casos crearse problemas de honda repercusión social, cuyas consecuencias explicadas en numerosas oportunidades, se han revelado en la experiencia dolorosa de hechos de re-

---

(\*).- Entre ellas, la Constitución de la República Italiana de 1947, establece en el Título IV "Relaciones Políticas", Artículo 53, lo siguiente: "Todos están obligados a concurrir en los gastos públicos de acuerdo a su capacidad contributiva. El sistema tributario se informa en criterios de progresividad".



**persecución universal.**

Esta tercera presenta, como lo señala el profesor Basso (\*), que "el Estado establece impuestos en virtud de su soberanía y no entra a analizar los ventajas individuales que cubren los servicios públicos que financian, sino las colectivas". Y para ello tiene en cuenta "la capacidad contributiva de las personas y fija las alícuotas en función de esa capacidad que se manifiesta a través del rédito, del patrimonio y del capital, y se basa en el postulado financiero y social de que debe contribuir con más el que tiene más, permitiendo las exenciones de impuestos y las deducciones por cargas de familia" y propugna que se eliminan preferentemente mediante la escala progresiva, es decir, haciendo variar la alícuota de conformidad con la riqueza sobre la cual recae.

La perfección del sistema contributivo se lograr  cada vez más, a medida que él se ajuste en mayor medida a la capacidad contributiva del contribuyente. No se trata sólo de un ideal pero depende mucho de la capacidad del financiero y del político y gobernante que haya conformado a los principios.

---

(\*) ANILITO B. BASSO, "Los impuestos Impositivos de la Constitución Nacional", La Esfera, Buenos Aires y Montevideo, Colección de Ensayos Airos, diciembre de 1945, páginas 18.

## CAPITULO QUINTO

La Capacidad Contributiva en la Constitución Nacional.

55. Tras los previos conocimientos que brinda la teoría financiera es menester entrar al análisis de los antecedentes argentinos para establecer en qué medida los principios relacionados con la capacidad y con la equidad y justicia contributivas han sido contemplados en nuestra Carta Fundamental.

Los principios constitucionales referentes a las normas tributarias pueden separarse en dos grandes capítulos: uno, formado por las prescripciones vinculadas con la garantía del derecho de propiedad (estatuto del contribuyente); otro, constituido por las normas establecidas en consecuencia del sistema federal de gobierno (\*).

Los problemas derivados de la distribución del poder impositivo entre los gobiernos nacional y provinciales constituyen un aspecto muy interesante cuya dilucidación

---

(\*).- RAFAEL BIELSA, "Derecho Administrativo"; tomo III "Administración Fiscal"; 1947; página 229. SEGUNDO V. LINAZES QUINTANA, "El Poder Impositivo y la Libertad Individual"; Buenos Aires, 1951, página 77. JUAN CARLOS LUQUI, "La Obligación Tributaria en el Derecho Argentino"; en Revista de Ciencias Económicas, Buenos Aires, número de mayo-junio 1953, página 149.

ción ha sido materia tratada por muchos estudiosos, debida en numerosas oportunidades en el Parlamento y motivo de reiterados pronunciamientos de nuestros Tribunales.

29. Pero a los efectos de este trabajo adquieren particular relieve los principios relacionados con el "estatuto del contribuyente": los llamados principios jurídicos y políticos de la imposición.

Linares Quintana, en un exhaustivo estudio de las limitaciones constitucionales del poder impositivo, determina que son los siguientes: legalidad; igualdad; no confiscatoriedad, y libertad de circulación. Ellos resultan indispensables para que las contribuciones tengan una causa fundada en la Constitución, pues de lo contrario la obligación contributiva estaría viciada en su origen.

El requisito de legalidad lleva al imperio de la ley como condición esencial del Estado constitucional. Dicha añade que el establecimiento del impuesto debe ser hecho por ley formal, pues es un acto de gobierno atribuido por la Constitución al Poder Legislativo. Y la ley debe hacer referencia a los siguientes aspectos: a) el objeto; b) el quantum o cuota; c) la forma de recaudación.

La no confiscatoriedad tiene sus antecedentes en el artículo 17 de la Constitución de 1853, según el cual "la confiscación de bienes queda barrada para siempre del código penal argentino". La reforma constitucional de

1949 ha establecido un concepto más amplio ya que su artículo 38 dispone que "la confiscación de bienes queda abrogada para siempre de la legislación argentina". Con ello se pone un límite a la acción fiscal del Estado, impidiendo que éste destruya mediante las contribuciones una parte sustancial de la propiedad o de las rentas.

El principio de libertad de circulación asegura la imposibilidad de instalar aduanas interiores, como se desprende de los artículos 9, 10, 11 y 12 de la Constitución. Las aduanas tienen carácter nacional, ya que lo contrario llevaría al caos y a la guerra económica entre las provincias.

39. De los requisitos que se comentan es indudable que el de igualdad tiene una importancia primordial, pues está ligado muy de cerca con el principio de capacidad contributiva. Es por ello necesario el estudio de las respectivas cláusulas constitucionales, que han sido objeto de modificación en oportunidad de la última reforma.

El artículo 4° de la Constitución Nacional se refiere a la formación del tesoro nacional con cuyos fondos el gobierno federal provee a los gastos de la Nación. Y en la enumeración que hay en el mismo encontramos que, mientras el texto de 1853 hacía referencia a "las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General", el texto actual menciona "las demás contribuciones que imponga el Congreso Nacional".

Correlacionado con este artículo, el inciso 2º) del artículo 67 del texto anterior consagraba, entre las facultades del Congreso, la de "imponer contribuciones directas por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan". Su equivalente, el inciso 2º) del artículo 68, establece la facultad del Congreso de "imponer contribuciones directas por tiempo determinado en todo el territorio de la Nación siempre ...".

Además el artículo 17 de la Constitución de 1853 disponía, entre otras cosas, que "sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4º", concepto que se mantiene en el artículo 38 actual.

Finalmente el artículo 16 anterior establecía en su parte final que "la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas", mientras que su correspondiente actual, el artículo 28, expresa que "la equidad y la proporcionalidad son las bases de los impuestos y de las cargas públicas".

De la consideración de los artículos citados y las reformas de que han sido objeto resulta claro que la Convención Nacional Constituyente de 1949 dejó expresamente establecido en el artículo 28 el criterio o principio rector de la política del Estado en cuanto al establecimiento de impuestos y cargas públicas, eliminando toda otra refe-

rencia en el resto de la Constitución.

Vale decir que la equidad y la proporcionalidad son los principios orientadores a los que debe ajustarse la política contributiva del Estado Nacional. Ellos reemplazan al anterior concepto de "igualdad", aunque, como puede apreciarse, la Constitución del 53 hacía también referencia a la equidad y proporcionalidad en el artículo 4°.

Ha cambiado la terminología, mas no la esencia; son palabras distintas que no alteran un mismo contenido. Ante todo, porque la igualdad como norma rectora de las contribuciones no se ha perdido toda vez que la igualdad contributiva no es sino consecuencia de la igualdad de todos los habitantes ante la ley, que consagra el artículo 16 de la vieja Constitución y que reitera el 28 de la vigente. Además, porque no es acaso la equidad expresión de igualdad? Y la proporcionalidad no es una forma de llevar a la práctica la igualdad y la equidad en la imposición? Los autores estiman en general que las reglas de equidad y proporcionalidad están íntimamente ligadas con el principio de igualdad; más aún, equéllas son las columnas básicas de este principio.

La igualdad contributiva es una garantía para que el contribuyente participe en los gastos del Estado en la medida que le habilite su capacidad de prestación.

Ellos afirman que la equidad y la proporcionalidad son esenciales de la igualdad, y que ellas significan en nuestro sistema constitucional la posibilidad de que la carga contributiva se reparta en forma racional entre las distintas expresiones de la riqueza, comprendiendo tanto las riquezas proporcionales como las de carga progresiva.

Por su parte, Gabriel Ferragut -citado por Lineros Quintana- hace notar que "la reforma del de proporcionalidad recaída en esta materia; tanto que es posible afirmar que los principios esenciales no han sufrido alteración".

En la legislación impositiva argentina "no puede negarse la existencia de una forma de proporción y los principios de igualdad y equidad que llevan a la justicia contributiva; y así como esa justicia no se da con una proporcionalidad absolutamente fija, tampoco se logra con la progresión cuando es continua e ilimitada". La proporcionalidad proclamada en la reforma constitucional "debe observarse con exactitud e intención y congruencia con principio básico de la impositiva" (\*). Ello permitió, como acontece en los regímenes anteriores, que se combinen unas y otras alianzas para llegar a situaciones equitativas.

---

(\*).- ARMANDO H. ESCOB. "Los Recursos Impositivos de la Constitución Nacional". En Hacienda, Economía y Evolución, Boletín de Buenos Aires, diciembre de 1949, página 11.

De las opiniones de los distintos autores surge la plena convicción de que, antes y después de la reforma, la orientación de la Constitución Nacional apunta al concepto de que la base del impuesto y los cargos públicos debe ser la justicia.

II. La Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado acerca de esta materia tan atrayente de la igualdad y equidad contributiva en sucesivos fallos, conformando una jurisprudencia abundante que Linares Quintana sistematiza en las siguientes reglas básicas (\*):

"I. La igualdad ante la ley consiste en que la ley debe ser igual para todos en iguales circunstancias y que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias.

"II. La existencia de desigualdades naturales justifica la creación de categorías de contribuyentes sujetos a tasas diferentes, siempre que se satisfagan las siguientes condiciones:

a.) que todos los contribuyentes comprendidos en una misma categoría reciban el mismo tratamiento;

---

(\*).- SEGUNDO V. LINARES QUINTANA, "El Poder Impositivo y la Libertad Individual", Editorial Albatros, Buenos Aires, 1971, página 206.



- b) que la clasificación tenga razón de ser, es decir que corresponda razonablemente a distinciones reales (razonabilidad de la categoría);
- c) que la clasificación excluya toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas;
- d) que el trato diferencial comporte una justa igualdad que la Constitución llama equidad;
- e) que el trato diferencial respete la uniformidad y la generalidad del tributo;

"III. Proporcionalidad del tributo con relación a la capacidad contributiva del habitante".

La igualdad no se puede juzgar adecuadamente si ante todo no se considera la condición de las personas que soportan el impuesto en orden al carácter y magnitud de la riqueza tenida en vista por el gravamen.

12. La capacidad contributiva no sice ni es ajena al espíritu de nuestra Constitución. Ratifican esta posición los juicios emitidos en ocasión de la Convención Nacional Constituyente de 1949.

En esa oportunidad el miembro informante de la mayoría convencional Sempay sostuvo, entre otros conceptos, "que el criterio de proporcionalidad con la capacidad contributiva del habitante que la renovación constitucional consagra, apunta al concepto del tributo como medio de redistribuir la renta inspirado en rasgos de justicia so-

cial" (\*) Y el convencional Maxam afirmó que "a los efectos de la interpretación, el concepto de proporcionalidad incluye el de progresividad"; "de tal manera que ha de permitir gravar levemente las clases menos pudientes y más fuertemente las clases superiores económicamente..."; que "en materia de distribución de las cargas públicas el dogma de el principio fundamental es que la carga se reparte en proporción a la capacidad económica, al quantum de bienes", y que "el impuesto proporcional permite hacer justicia impositiva ya que consulta la capacidad contributiva del contribuyente según su condición, su situación económica y personal para cooperar a la constitución del tesoro del Estado" (2).

No puede olvidarse, en fin, la finalidad social de la Constitución. "Si bien en parte alguna la Constitución ni antes ni ahora dice que el impuesto debe tener finalidad social -señala el profesor Schaffroth- la Constitución es una obra de armonía y si hemos de "constituir una Nación socialmente justa" como lo quiere "la irrevocable decisión" del preámbulo; si el trabajo reviste función social (37.I.4); si la orientación profesional de los jó-

(\*).- CONVENCION NACIONAL CONSTITUYENTE DE 1949.

Diario de Sesiones, página 75.

(2).- Id. id., página 462.

Linares Quintana señala cómo el principio ha estado presente en el proyecto de Constitución elaborado en 1813 por la Sociedad Patriótica; en el proyecto de la Comisión Especial de 1812; en el proyecto de Constitución del 27 de enero de 1813; en el proyecto de Constitución Federal para las Provincias Uni-

venes es una función social (37.IV.3); si el derecho al bienestar impone la necesidad social de elevar el nivel de vida y de trabajo (37.I.6); si realza el derecho a la seguridad social (38); si el capital debe tener como principal objetivo el bienestar social (39); si la organización de la riqueza debe lograrse dentro de un orden económico conforme a los principios de la justicia social (40) y si el impuesto, dentro de ese orden económico, es un instrumento para la realización de esos fines, es evidente que el impuesto tiene también una función social constitucionalmente reconocida". Recordemos que grandes maestros de la ciencia de las finanzas, como Wagner, basaron en la concepción social de los principios el fundamento de la capacidad contributiva como base para el reparto de las contribuciones que el Estado impone a sus habitantes.

---

das de 1813; en el proyecto elaborado por la Comisión Especial del Congreso de Tucumán en 25 de mayo de 1818; en las Constituciones de 1819 y de 1826 y en los proyectos de Alberdi y de De Angelis de 1852. (Obra citada, página 235).

## CAPITULO SEITO

### Evolución del Sistema Contributivo Nacional.

31. La evolución del sistema contributivo argentino presenta dos características principales: la preponderancia del impuesto indirecto hasta 1930, oportunidad en que comienza la aplicación en mayor medida de impositions directas, así como una tendencia cada vez mayor hacia el centralismo mediante el avance del poder central en las facultades privativas de las provincias.

Durante mucho tiempo los gravámenes sobre los consumos fueron la base principal de los recursos del Estado, tanto en la época del dominio español como en el período revolucionario y el que sucedió a la organización constitucional del país. Los impuestos directos no estaban excluidos pero presentes sólo en porcentaje ínfimo a través, sobre todo, de la contribución territorial y del impuesto de patentes.

A partir de la organización nacional la evolución del sistema contributivo argentino es, a grandes rasgos, la siguiente: creación de un módico derecho de integrición en 1855 con un adicional del 6 por mil que habría

de mantenerse agravado en el transcurso del tiempo; los derechos aduaneros, la utilización de sellos, las tarifas postales y telegráficas, que aparecen en 1856; la primera tasa portuaria: almacenaje y calingaje, establecida en 1857; los derechos de exportación surgidos en 1858 y esporádicamente reestablecidos; la contribución territorial que se inicia en 1863 con un adusto tres por mil; nuevos servicios de puertos: muelles y guincho en 1864; faros y balizas en 1876; visita de sanidad en 1878 y estadística en 1885; los derechos consulares en 1889; las patentes que comienzan a funcionar en 1878 afectando al comercio, la industria y las profesiones; los impuestos internos al consumo implantados en 1891; la tarifa de avalúos y el impuesto a las sucesiones que se incorporan en 1905, junto con la tasa militar, la matrícula y el derecho de examen; la acentuación de ciertos gravámenes en 1923; y más adelante las reformas de 1911 y de 1943 en adelante, que transformaron la estructura del sistema contributivo nacional.

34. Se sabe que desde el punto de vista de la justicia contributiva las imposiciones directas ofrecen mayores ventajas. Sin embargo debe tenerse muy presente el régimen de la Constitución en materia de facultades impositivas de la Nación y de las provincias en el análisis de los impuestos que se aplican.

También es conocido que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha concluido por entender que corre

puede el gobierno federal establecer y recaudar: a) impuestos indirectos en general en forma concurrente con las provincias e impuestos indirectos a la importación y exportación en forma exclusiva; b) impuestos directos únicamente por tiempo determinado en todo el territorio de la Nación siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan; y que corresponde a las provincias establecer y recaudar: a) impuestos indirectos en general en forma concurrente con el gobierno federal; b) impuestos directos en general en forma exclusiva, salvo el caso previsto en forma excepcional por el artículo 68 -antes 67-, inciso 2º) de la Constitución.

Sin embargo sostiene Schaffroth (\*) -quien no participa del criterio de facultades concurrentes de la Nación y las provincias sobre los impuestos indirectos en general, porque ello llevaría a la doble imposición y se correría el peligro de sacar del contribuyente más de lo que puede dar- que "el sistema federal es en todas partes exclusivamente o en gran parte constituido por impuestos llamados indirectos, es decir las aduanas e los impuestos de circulación, mientras carece total e en el totalmente de los impuestos llamados directos. El sistema de impuestos de los Estados miembros se compone al

---

(\*)- ALFREDO SCHAFFROTH, "Algo más sobre la constitucionalidad del Impuesto a la Renta", en Jurisprudencia Argentina, 1946, tomo III, Sección Doctrinaria, página 65.

contrario exclusivamente o principalmente de impuestos directos o indirectos".

Los hechos muestran, en definitiva, que los principales impuestos directos que en la actualidad alimentan el tesoro nacional están ubicados dentro de las previsiones de los artículos 4° y 68 de la Constitución, y que para evitar superposiciones impositivas se adoptó el sistema de unificación de impuestos internos. La Convención Nacional Constituyente de 1949 no modificó en absoluto las cláusulas relacionadas con la distribución del poder impositivo entre la Nación y las provincias.

15. Las reformas introducidas a partir de 1911 cambiaron la fisonomía del cuadro de recursos del Estado Nacional, mediante la incorporación de impuestos directos y la forma generalizada de cuotas progresivas.

Corresponden a ese período: la creación del impuesto a los réditos por decreto del 19 de enero de 1912, ratificado posteriormente por la ley 11.586, más tarde reemplazada por la ley 11.682; el establecimiento del impuesto a las transacciones por decreto del 1° de agosto de 1911, sustituido en 1932 por el impuesto a las ventas; la reforma del impuesto a las herencias mediante la disminución del mínimo y el aumento de la escala; la implantación de apreciables aumentos en el sellado; la reducción del impuesto de patentes ya no al comercio y la industria quedaran alcanzados por la tercera categoría de

réditos. Poco más tarde, en 1934, se dictó la ley sobre unificación de los impuestos internos al consumo, con lo que se completó aquel período de reformas impositivas.

Otra etapa similar se inició a partir de 1943 concretándose entonces algunas medidas que venían proyectándose desde algunos años anteriores. Corresponden a este momento de nuestra historia financiera la implantación de los impuestos a los beneficios extraordinarios, por decreto del 11 de diciembre de 1943, posteriormente modificado; interno a los artículos santuarios y de adorno, por decreto del 10 de marzo de 1944; y a las ganancias eventuales, con fecha 20 de mayo de 1946. Se procedió asimismo a una reforma general del colado en junio de 1944 y se introdujeron modificaciones parciales en el impuesto a los réditos.

Con posterioridad se ha creado el impuesto sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes, en 1951, así como el impuesto a las actividades lucrativas, de 1950, para el orden municipal, y se han efectuado reformas generales especialmente en las costas y escalas de los impuestos a los réditos y a la transmisión gratuita de bienes.

36. Señalaba el profesor Basso en su obra (\*) —editada en 1933— que el sistema contributivo argentino no

---

(\*) — ALVARO BASSO, "Curso de Finanzas y de Legislación Financiera Argentina", Buenos Aires, tomo II, páginas 212.



era equitativo ni justo porque predominaban enormemente los impuestos indirectos sobre los directos, recayendo el mayor peso de las impeciones sobre quienes gozaban de menor capacidad de prestación; que los principales impuestos -de importación- recaían sobre cosas exteriores, por lo que una guerra podía perturbar profundamente su régimen; que no era elástico y sí desordenado ante la falta de un programa coherente.

Ofrecía como solución -y coincidía así en buena parte con los conceptos expuestos por el profesor Gaston Joso en ocasión de su visita a nuestro país- el establecimiento de impuestos elásticos y suficientes, dar estabilidad al impuesto a la renta y crear la organización administrativa apropiada, así como tener en cuenta el medio geográfico, económico y social y el carácter federativo del país. El impuesto a los rditos debía ser el principal en el sistema contributivo.

Mucho es lo que ha cambiado desde entonces. En 1930 el 80 por ciento de las contribuciones ingresadas al tesoro nacional correspondían a impuestos indirectos a los consumos. En 1941 la proporción fué de 72.8 y 27.2 por ciento para los impuestos indirectos y directos, respectivamente; en 1943, de 62.2 y de 37.8; en 1950, de 51 y de 49 y en 1951, de 55.1 y de 44.9 por ciento; porcentaje que aumentó ligeramente para los impuestos indirectos hacia 1952 y 1953.

En 1951, sobre un total recaudado de 10.923,7 millones de pesos, correspondieron los siguientes porcentajes a los impuestos que se mencionan: réditos, 26.7; ventas, 19; internos unificados, 10.5; renta aduanera y portuaria, 7.3; beneficios extraordinarios, 4.6; sellos, 3.6; beneficios eventuales, 3.5; contribución inmobiliaria, 3.5; transmisión gratuita de bienes, 1.3; otros, 20 por ciento.

Concepto	1950 (en millones de m\$)	1951
Impuesto a los réditos	1.896,5	2.915,2
Impuesto a las ventas	1.592,4	2.074,7
Imp. internos unificados	552,7	1.153,8
Renta aduanera y portuaria	345,9	798,7
Beneficios extraordinarios	398,3	501,3
Sellos	301,2	392,2
Beneficios eventuales	312,3	385,4
Contribución inmobiliaria	395,1	386,1
Transmisión gratuita bienes	101,7	138,9
Correos y telecomunicaciones	211,-	316,-
Lotería beneficencia nac.	88,3	106,8
Participaciones diversas	49,6	78,7
Beneficio de cambio	55,-	68,5
Impuesto a las carreras	32,4	33,-
Derechos consulares	31,2	27,4
Patentes	3,-	2,6
Regalía petróleo y canon minero	0,4	0,4
Rentas diversas	701,2	1.544,-
	<u>7.068,2</u>	<u>10.923,7</u>

FUENTE: Ministerio de Hacienda de la Nación,  
Memoria del año 1951.

Al revisar los ingresos nacionales desde el año 1930 en adelante es dable encontrar un incremento cada vez mayor en los totales recaudados. En 1930 el total ingresado al tesoro nacional no alcanzó los 700 millones de pesos; en 1941, fué de 811,5 millones; en 1943, de 1.171,6 ; en 1947, de 1.249,9 ; en 1950, de 7.068,2 ; en 1951, de 10.921,7 ; y en 1953, de 12.284,7 millones de pesos.

Los incrementos anuales han sido mayores en la última década, período en el que la acción del Estado se extendió en forma notable y en el que el país asistió a reformas económicas y sociales de trascendencia. Pero si como las autoridades nacionales han anunciado, ese progreso se ha cumplido y se ha logrado una estabilización luego de la evolución sufrida, el Estado deberá desenvolver su acción dentro de un austero programa de gastos, recurriendo a aquellos recursos que consulten la capacidad de prestación de los contribuyentes y permitiendo a la economía privada cumplir la acción que le está asignada. Ello es además conveniente si se observa la evolución registrada en los índices de la renta nacional, de los ingresos públicos y del costo de la vida, como surge del siguiente cuadro:

Años	Renta Nacional		Ingresos Públicos		Gasto de vida
	mill. mts	N.I.	mill. mts	N.I.	N.I.
1943	12.728.-	100	1.171.6	100	100
1945	15.055.-	118.4	1.503.9	128.4	—
1946	22.437.-	176.4	2.093.2	175.2	199.5
1949	—	—	5.613.4	479.1	236.5
1951	75.000.-	589.7	11.012.9	939.9	425.8
1953	92.000.-	723.4	12.204.7	1048.5	515.3

NOTA: Datos extraídos de "Estudio de la Renta Nacional (1935-1945)" del Banco Central; Memorias del Ministerio de Hacienda de la Nación; Síntesis Estadística Nacional; Segundo Plan Quinquenal, y Mensaje Presidencial del 1° de mayo de 1954.-

## CAPITULO SEPTIMO

La Justicia Contributiva en el Sistema Impositivo Nacional.

37. Como se desprende del cuadro de recursos de la página 57 los principales impuestos directos que ingresan al tesoro nacional son los siguientes: impuestos a los réditos, a los beneficios extraordinarios, a los beneficios eventuales, contribución inmobiliaria y a la transmisión gratuita de bienes.

Los tres primeros corresponden a las contribuciones directas previstas en el artículo 58, inciso 2º) de la Constitución Nacional. El Estado Nacional los recauda en todo el territorio de la República y su producido se reparte de conformidad con la ley 12.956. Las otras dos contribuciones son impuestos directos de naturaleza local que el Estado Nacional aplica exclusivamente en la Capital Federal y en los territorios nacionales, haciendo lo propio las provincias dentro de sus jurisdicciones mediante los códigos fiscales o leyes que se dan inde al respecto.

38. El impuesto a los réditos es la contribución directa y personal que reúne los requisitos básicos para ser un buen impuesto aplicado de acuerdo con la capacidad

de prestación del contribuyente.

En nuestro país la ley alemana "a las rentas de cualquier denominación o especie de fuente argentina", entendiéndose por tales "el producto periódico de una fuente relativamente permanente que esté en función productiva" (\*) Requiere la concurrencia de tres caracteres: periodicidad -existencia de un fruto que se renueva o es susceptible de renovarse en el transcurso del tiempo-; fuente relativamente permanente -existencia de un capital mueble o inmueble, corporal o incorporeal, del cual proviene el fruto periódico-; actividad de la fuente -función productiva del capital-.

El impuesto grava las rentas del suelo, de los valores mobiliarios, del comercio y la industria, y del trabajo personal, tomando en todos los casos el rédito neto que surge de deducir sobre los ingresos brutos los gastos efectuados para obtener, mantener y conservar el rédito.

La ley tiene en cuenta el origen de las rentas: las dos primeras categorías gravan las rentas de los capitales; la tercera, las rentas mixtas, de capital y trabajo; y la cuarta, las rentas provenientes exclusivamente de la actividad personal en forma independiente o en relación de dependencia. El impuesto, no obstante, no es cedente

---

(\*).- RAUL OSCAR VIELMO, "Impuesto a los Réditos", En Revista de la Facultad de Ciencias Económicas, noviembre-diciembre de 1953, páginas 1265.

lar sino global pues se aplica sobre el conjunto de las rentas de distintas fuentes percibidas por el contribuyente.

La discriminación de las fuentes productoras explica el distinto, aunque no acertado, tratamiento que les da la ley. Es así que el mínimo no imponible es inferior para las dos primeras categorías; mayor para la tercera, y mayor aún para la cuarta merced al adicional con que se incrementa. No obstante, desde el punto de vista doctrinario, la distinción de fuentes productoras no debería estar basada en los mínimos de existencia.

Las obligaciones familiares del contribuyente son tenidas en cuenta y este hecho, entre otros, da a este impuesto un carácter netamente personal. A tal efecto la ley autoriza la deducción de un adicional general por cargas de familia, además de adicionales especiales por cada carga en particular. Aquellas rentas inferiores que no llegan a sobrepasar el mínimo no imponible y las cargas de familia, en su caso, quedan exentas del pago del impuesto.

Se da un distinto tratamiento al contribuyente que obtiene réditos y los distributa en el país, de aquél que, obteniéndolos en el país, reside más de seis meses por año en el extranjero. En este caso debe pagar el impuesto con un recargo por morosidad.

El impuesto tiene una cuota básica uniforme del 7 por ciento actualmente -en los primeros años se fijaron cuotas distintas según las categorías- y a partir de

rentas superiores a 5.000 pesos se aplica una escala municipal de cuota progresiva.

Un impuesto de este tipo debe constituir la base de todo sistema impositivo estatal. Recordemos conceptos de Flora, según los cuales "la mente normal del impuesto no puede ser más que la renta, con la cual todos los particulares, pecan e no patrimonios, productos y capitales imponibles, satisfacen las necesidades individuales y colectivas" (\*)

La ley argentina toma en cuenta los principios económicos y sociales aconsejados por la doctrina. Sin embargo las exenciones para las rentas mínimas y las cargas de familia quedan a veces demoradas, ya que el hecho de fijar en la ley márgenes fijos de deducción por tales conceptos hace necesario, lo que no siempre ocurre, la reforma periódica de dichos márgenes de conformidad con las fluctuaciones económicas en cuanto al índice de costo de vida y nivel de ingresos de la familia tipo.

19. El impuesto a los beneficios extraordinarios es un impuesto directo que grava los excedentes de renta originados en el ejercicio del comercio, de la industria, de la minería, de la explotación agropecuaria y de toda otra actividad que implique la transformación o disposición habitual de bienes. Se ha optado por el procedimiento de

---

(\*).- FREDERICO FLORA, "Manual de la Ciencia de la Hacienda". Segunda versión española, Madrid, 1918, páginas 358.



considerar beneficio extraordinario el que excede del 12 por ciento del capital y reservas libres, anteañdiendo por tales la diferencia entre el activo y el pasivo ajustados de acuerdo con normas reglamentarias. El impuesto es de escala progresiva. (\*)

En ciertas circunstancias, especialmente en tiempos de guerra, el Estado se ve en la necesidad de recurrir a nuevos instrumentos de rentas, al mismo tiempo que gravar beneficios supernormales obtenidos en algunas actividades como consecuencia de la guerra misma. En nuestro país fué establecido durante el período bélico y se mantuvo ante la existencia de distintos factores de orden esencialmente económicos.

Sería conveniente que se contemplara la posibilidad de refundirlo con el impuesto a la renta, como complementario para los beneficios superiores, al igual que ocurre en la legislación inglesa con el "income-tax" y el "surtax". De mantenerlo, sería necesario elevar el porcentaje de beneficio que se considera actualmente extraordinario con relación al capital, e permitir la revaluación de los bienes, con lo que se compensarían las variaciones experimentadas en su valor y se evitaría gravar ganancias que en muchos casos son en buena parte artificiales.

---

(\*).- ARMANDO M. BOCCO, "El Impuesto a los Beneficios Extraordinarios", en Revista de la Facultad de Ciencias Económicas, número de noviembre-diciembre de 1952, páginas 1092 a 1104.

40. El impuesto a las ganancias eventuales grava, en cuanto no resultan alcanzados por el impuesto a los réditos, los beneficios obtenidos en la venta y permuta de bienes muebles e inmuebles, premios de lotería, juegos de azar y, en general, toda clase de enriquecimiento que no esté expresamente exceptuado. Con él se cierra el ciclo de impuestos que recaen sobre las ganancias.

Es un impuesto al mayor valor cuando establece la deducción sobre el precio de venta, del precio de compra y del importe de las mejoras efectuadas y gastos necesarios para su conservación. Quedan exentos los beneficios accidentales de hasta 6.000 pesos; los demás son gravados con la tasa única del 20 por ciento, salvo para el caso de lotes, en que se aplica el 30 por ciento.

El impuesto se justifica en cuanto grava los beneficios ocasionales derivados de la lotería y juegos de azar; pero como impuesto al mayor valor adquirido por los bienes muebles e inmuebles no resulta equitativo sobre todo en momentos de fluctuaciones económicas, ya que no es posible gravar en forma tan acentuada ganancias que son en alguna medida artificiales e ficticias, ya que provienen más que nada de la alteración operada en el valor de la moneda. En tales casos un impuesto de estas características tiene una exclusiva finalidad fiscal y lleva a la evasión fraudulenta mediante ajustes convencionales de los precios entre vendedores y compradores.

41. El impuesto a la transmisión gratuita de bienes recae sobre las herencias, los legados y las donaciones. Es un impuesto antiguo en nuestra legislación ya que data de 1903, habiendo sido objeto de numerosas reformas desde entonces.

Diversas teorías se han esgrimido como fundamento doctrinario del impuesto. Recordemos, por ejemplo, que Wagner consideraba que la herencia representa para el heredero y el legado para el legatario una adquisición (beneficio), una devolución de fortuna, que le viene sin contraprestación y que acrecienta la capacidad de prestación económica del nuevo poseedor.

Es un impuesto sobre el capital, pero en un momento especialísimo recae sobre un contribuyente que acrece su capacidad contributiva con la herencia o el legado. Es doblemente progresivo: con relación al grado de parentesco del beneficiario respecto del causante, y al monto de la herencia, legado o donación. Sería necesario que en una reforma próxima se atendieran los principios que respecto de la familia enuncia el artículo 37 de la Constitución Nacional y se dispusiera la desagravación del bien de familia, en beneficio especialmente de familias modestas.

En 1948 se operó un aumento considerable en las escalas del impuesto, aumento que se acentuó aún más con motivo de la ley 14.060, de 1951. Con anterioridad a

1948 el límite máximo a que podía ascender el impuesto era el 33 por ciento del monto de la herencia, legado o donación; ese año se lo elevó al 50 por ciento y en 1951 al 80 por ciento. Las cuotas han llegado posiblemente a su expresión máxima, representando porcentajes importantes.

La ley 14.060, a que se ha hecho referencia, estableció un nuevo impuesto denominado "sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes", aplicable a las sociedades de capital. Con él se quiso solucionar el problema derivado de la desaparición del requisito de individualización para los poseedores de acciones en la declaración anual del patrimonio, así como evitar las evasiones del pago del gravamen sucesorio en aquellos casos en que las personas transformaban sus negocios en sociedades de capital con acciones al portador que distribuían entre los presuntos herederos y legatarios.

Con motivo de la implantación de este gravamen sustitutivo, para determinar en adelante el monto sujeto al impuesto a la transmisión gratuita de bienes no se computa el valor de inversiones en acciones emitidas por entidades alcanzadas por el nuevo impuesto.

El impuesto sustitutivo es directo; es aplicable en todo el territorio de la Nación y se distribuye entre la Nación y las provincias sobre la base del principio de la radicación económica de los bienes objeto del tributo. Se ha establecido por tiempo determinado en vir-

tad de las cláusulas constitucionales que oportunamente se comentaron. Su cuota es del uno por ciento sobre el capital y reservas de las sociedades de capital, de modo que aunque es un impuesto sobre el capital no resulta gravoso porque puede fácilmente pagarse con la renta.

42. El impuesto territorial es, sin lugar a dudas, de los más antiguos. La Nación lo aplica como poder local en la Capital y en los territorios nacionales. Sin embargo, si bien hasta hace algunos años se aplicaba el mismo impuesto, actualmente rige la contribución inmobiliaria en la Capital Federal y subsiste la vieja contribución territorial en los territorios nacionales.

Además de la contribución territorial en la Capital Federal se pagaban las tasas de alumbrado, barrido y limpieza y de aguas corrientes y servicios cloacales, existiendo respectivas oficinas recaudadoras. Para evitar los inconvenientes derivados de esta superposición, se resolvió refundirlas en una sola contribución, aspiración que pudo concretarse en 1950.

Mientras la contribución territorial tiene una cuota única del seis por mil, la contribución inmobiliaria presenta una escala progresiva de pesos grades: el 16 por mil para propiedades valuadas en menos de 30.000 pesos; el 18 por mil para propiedades de hasta 100.000 pesos; y el 20 por mil para propiedades de mayor valuación, así como para baldíos.

Estos exentos total o parcialmente de la contribución las entidades oficiales o de bien público que se enumeran en la ley, así como la pequeña propiedad que resulta ser aquella valorada en menos de 30.000 pesos, suma que resulta totalmente inadecuada actualmente dados los costos de los terrenos y de la construcción en la Capital.

Desde hace unos cuarenta años se viene principiando la modificación de las leyes que gravan el suelo en forma de alcanzar con el impuesto otras finalidades que las fiscales, al contemplar factores económicos y sociales (\*).

Es menester, ante todo, proteger y fomentar la pequeña propiedad mediante exenciones suficientes, que lleguen incluso a las mejoras para alentar al propietario en el cuidado y atención de su bien. Deben asimismo tenerse en cuenta los llamados factores subjetivos y objetivos los primeros relacionados con la residencia mayor o menor del propietario en el bien de su propiedad, contemplables mediante recargos por ausentismo o deducciones por residencia; los segundos vinculados con la existencia de baldíos, latifundios y propiedades de sociedades anónimas que, por razones de diverso orden, las legislaciones alcanzan con recargos o cuotas mayores.

---

(\*).- MARIO A. DE TEJANOS PINTO, "Los Elementos Objetivos y Subjetivos del Impuesto Inmobiliario en la República Argentina", en Revista de la Facultad de Ciencias Económicas, número de noviembre-diciembre de 1952, página 1004.

En esta materia las legislaciones provinciales -especialmente las de Córdoba, Buenos Aires, Santa Fe y Entre Ríos- se adelantaron a la legislación nacional en el propósito de alcanzar con el impuesto territorial una mayor justicia en el reparto de la carga teniendo en cuenta, en la mayor medida posible, la situación personal del contribuyente.

4). Los principales impuestos indirectos de la legislación nacional -internos, aduaneros y a las ventas- son, en definitiva, contribuciones sobre los consumos.

Este tipo de imposición ha constituido en todas las épocas una de las fuentes más productivas de recursos públicos. Tienen la ventaja de que su producción aumenta en proporción del aumento de la población y de la riqueza; el contribuyente siente menos el peso de la imposición porque la paga cuando adquiere un bien o no parte del precio; son en cierto modo voluntarios por que se pagan cuando se consume un artículo gravado; son menos impopulares y más eficaces para el pago. Tienen sin embargo, como principal inconveniente, el de no guardar estricta proporción con la riqueza o capacidad de prestación del contribuyente.

El consumo es una exteriorización de capacidad contributiva en la magnitud del gasto. El problema consiste en el análisis de los productos gravados, es de

oir si son de primera necesidad e imprescindibles; de uso prescindible y hasta inconveniente pero de consumo generalizado; simplemente de confort o secundarios, o artículos de lujo.

44. Los impuestos internos surgieron en el orden nacional en 1891, alcanzando a sólo tres artículos: cerveza, alcoholes y fósforos. Desde entonces largo ha sido el camino recorrido. En el año 1934 se llegó a la unificación para dar solución al problema que planteaba la doble imposición, toda vez que los mismos artículos eran gravados por las leyes de la Nación y de las provincias.

Actualmente se encuentran gravados los siguientes artículos: tabacos, alcoholes, bebidas alcohólicas, encendedores, seguros y capitalización, combustibles y aceites lubricantes, naipes, concentrados para la fabricación de cervezas, así como vinos y sidras, artículos de tocador, artículos suntuarios, cubiertos, hilados y tejidos de seda, fósforos, cervezas y azúcar.

No resulta muy claro como en una ley de impuestos internos sobre los consumos se gravan los seguros y capitalización. Por lo demás, según se desprende de la enumeración precedente, se trata de artículos no esenciales, aun que algunos de consumo muy generalizado, salvo el caso del azúcar que por su importancia en la alimentación no debería estar gravado.

45. Los llamados derechos de aduana comprenden los impuestos de importación y de exportación. En nuestro siste-



En contributivo tienen importancia los de importación, ya que los impuestos de exportación -actualmente inexistentes- sólo tuvieron vigencia en determinados momentos de la historia financiera argentina.

El impuesto de importación tiene una triple finalidad: fiscal, en cuanto procura fondos al tesoro; social, como medio que se utiliza para evitar la entrada de elementos nocivos a la salud o a la moral públicas; económica, cuando se lo aplica en defensa de los productos nacionales.

En nuestro país hay tres instrumentos legales vinculados con esta imposición, todos ellos muy antiguos, por lo que urge su reactualización. En primer término se citan las conocidas Ordenanzas de Aduana, aprobadas en 1876, que reglamentan el trámite aduanero, todo lo relativo a almacenes fiscales, despacho, formalidades, sanciones, etcétera. En segundo lugar debe mencionarse la tarifa de avalúos para los aferos o valores convencionales de los distintos artículos comprendidos, que data de 1906. Y, además, se aplica la ley de aduanas número 11.261, de 1923, que fija los derechos y que no constituye un conjunto homogéneo. (\*)

En los últimos años, en virtud de la ley número 12.964, el Poder Ejecutivo dispuso que los derechos de importación se liquidaran sobre el valor declarado y justi-

---

(\*).- ERIBIO O. TRIVISAN, "Coordinación y Ajuste del Sistema Impositivo Nacional Argentino", Buenos Aires, 1941.

ficado por la presentación de las facturas originales. La actualización de los valores de la vieja tarifa ha dado a la producción interna la protección que amana de los mayores precios y motivó como consecuencia el aumento de las recaudaciones. La adopción de derechos "ad valorem" en lugar de los derechos específicos -que responden al volumen, peso o medida y que continúan en vigor solamente en razón de convenios internacionales- trae consigo también, como base de recaudación, la declaración jurada.

En esta materia de impuestos aduaneros se está a la espera de una modificación racional que ha sido ya anunciada en el Segundo Plan Quinquenal (\*).

46. El impuesto a las ventas está en vigencia desde el 15 de enero de 1935. Su antecedente inmediato es el impuesto a las transacciones, implantado en 1911. Su referencia remota es la alcabala que se aplicaba en la época de la colonia.

Constituye un gravamen sobre las ventas de mercaderías, frutos y productos, que recae sobre una sola de las etapas de comercialización, siendo de aplicación en todo el territorio de la República. Es un impuesto indirecto que incide en definitiva sobre la masa consumidora.

La ley no habla de contribuyente, sino de responsables. Son los productores, los importadores, los exportadores y, en situaciones previstas, también los despachan-

---

(\*).- Ley 14.184 (XIII.E.S).

tes de aduana.

Los productores e industriales nacionales son responsables por el impuesto correspondiente a la venta de artículos de su propia producción, elaboración, fabricación o manufactura; los importadores, por el impuesto a las ventas de las mercaderías importadas por cuenta propia o de terceros; los exportadores, por el impuesto correspondiente a las mercaderías que salen del país por cuenta propia o de terceros.

El Poder Ejecutivo está facultado para suspender la aplicación de este impuesto en las ventas al exterior siempre que con ello se facilite la colocación en mercados extranjeros de determinados productos argentinos.

La cuota del impuesto es del 1.25 por ciento para las ventas de mercaderías importadas o producidas en el país, y del 3 por mil para los productos exportados. Sin embargo desde el 1° de enero de 1949 se viene aplicando en todos los casos la cuota del 8 por ciento.

En general escapan al impuesto los artículos esenciales e de primera necesidad. No obstante, aunque productivo —es el segundo en importancia por el ingreso que significa para el tesoro nacional—, es un impuesto que incide fuertemente sobre los consumidores, con su cuota elevada, interfiriendo el normal desarrollo de las actividades económicas. De ahí que sería necesario sustituirlo con una imposición más equitativa.

47. Otra fuente de recursos importante la constituye el impuesto de sellos, que el Estado Nacional aplica con carácter local en la Capital Federal y territorios nacionales, mientras las provincias hacen lo propio dentro de sus jurisdicciones.

Aunque se usa la expresión legal con que la contribución es conocida, en realidad no es impuesto, ni es de sellos. No es "impuesto" porque comprende también tasas. Y el sellado ha dejado de ser la forma de pago común por la documentación de actos, especialmente actos jurídicos, desde que la ley 13.923, artículo 11, inciso d) permite que el gravamen se abone no sólo por medio del papel sellado en que se extienden los instrumentos, sino habilitando con eg tempillas todo papel mediante el timbrado especial efectuado por impresión oficial en papeles o con el uso autorizado de máquinas timbradoras, como también por declaración jurada y con per depósito bancario. Es una contribución documental (\*).

La ley comprende en realidad varios impuestos como certi para instrumentos públicos y privados en general, para operaciones sobre inmuebles, helcas y mercedes, descubiertos y descuentos bancarios, depósito de dinero, movimiento de fondos con el exterior, operaciones de seguro y

---

(\*).- ALFREDO SCHAFFROTH. "Regimen del Procedimiento Impositivo Nacional", en "Homenaje a Salvador de la Calina", Universidad Nacional de la Ciudad Eva Perón, 1952, páginas 181 a 190.

capitalización, ahorro y crédito recíproco, documentos en general; y comprende también tasas en los casos de actuaciones administrativas y judiciales.

Los derechos de registro tienen el carácter de una tasa de servicios y los derechos de timbre son una forma ingenua de imponer la circulación de la riqueza, en los que se grava una manifestación de la capacidad contributiva relacionada con los efectos jurídicos que tales actos son susceptibles de producir o a los cuales pueden estar sujetos como formalidad intrínseca de tales actos. "En esos casos importa sobre todo el contenido económico del acto revelador de la capacidad contributiva" (\*).

48. A fines de 1952 el Congreso Nacional sancionó el Segundo Plan Quinquenal (ley 14.184), "programa de gobierno en el que se determina la política permanente y definida de la Nación y se señalan normas y medios para alcanzar aquel propósito".

En materia de política impositiva establece que el objetivo fundamental del Estado será lograr una equitativa distribución de las cargas fiscales en relación con la capacidad contributiva y utilizar el impuesto como instrumento de gobierno al servicio de la justicia social y de la economía social del país (EKII.F).

Concordante con dicho enunciado dispone así-

---

(\*).- GUILLERMO ANUNZIATI, "Tratado de Finanzas Públicas", Córdoba, 1948, tomo II, página 668.

mismo: que la distribución de los impuestos ha de realizarse sobre las bases constitucionales de equidad y proporcionalidad, que serán aplicadas teniendo en cuenta la capacidad contributiva y mediante la justa universalidad de las impositiciones (XXII.G.1); que la acción impositiva deberá guardar relación estable y directa con la renta nacional a fin de no disminuir la actividad económica general (XXII.G.2); que el impuesto debe ser instrumento de gobierno para servir los intereses generales del pueblo en armonía con los intereses del Estado en orden del cumplimiento de los objetivos sociales, económicos y financieros de la Nación (XXII.G.3); que el impuesto tiene que cumplir una eminente función social y que será utilizado como medio de propender a la protección del trabajo personal, la integración del núcleo familiar, al apoyo de las asociaciones profesionales y a la justa redistribución de bienes sociales, así como instrumento de readaptación social (XXII.G.4); que las fuentes de recursos impositivos deben ser seleccionadas racionalmente a fin de que el impuesto no grave como factor negativo sobre la economía general (XXII.G.5).

Del simple enunciado de estos principios del plan en materia impositiva surge la evidencia de que ellos satisfacen los postulados básicos propugnados por todos los autores. Más aún, podría decirse que se concilian armónicamente con las clásicas reglas de Adam Smith, ya que unos y otros tienden a alcanzar mayor justicia en el sistema impositivo.

A juzgar por tales objetivos parece evidente una próxima reestructuración del sistema impositivo de la Nación fundada en los claros principios financieros sustentados en la Constitución, que el Plan sigue fielmente. (\*)

El sistema contributivo actual ha significado sin duda un adelanto con respecto a los que rigieron anteriormente, especialmente con la aparición de los impuestos directos sobre las ganancias. Toda reestructuración futura tendrá que fundarse básicamente en el impuesto a la renta como contribución principal, un impuesto adicional para las rentas elevadas e un impuesto complementario de cuota reducida sobre el patrimonio, recurriendo en materia de impuestos indirectos a a. sellas que afectan consumos de artículos no imprescindibles.

---

(\*)— En el Apéndice se hace un ligero comentario de la reforma impositiva sancionada en diciembre de 1954.

## CAPITULO OCTAVO

### Consideraciones Finales

49. A la manera del sistema circulatorio en el cuerpo humano, las contribuciones extienden sus efectos por toda la población y luego del proceso de incidencia, repercusión y traslación se vuelven abundantes en el tesoro para proveer al Estado de los medios necesarios que le permitan cumplir las funciones que le están asignadas y que son causa de su necesaria existencia.

La capacidad contributiva es síntesis y esencia de justicia tributaria. Más aún, sólo a través de ella el impuesto realiza su finalidad social, toda vez que según aquel principio el Estado ha de detraer aquella porción de la riqueza privada que aconsejen las posibilidades económicas y la situación social de cada contribuyente.

La capacidad contributiva -difícil de definir la y mucho más aun de volcarla a una expresión matemática- es mera elaboración de la teoría financiera. Es, ante todo, expresión de justicia, y la justicia -lo enseña Aristóteles en "La Política"- "es una necesidad social, porque el derecho es la regla de vida para la asociación política y



la decisión de lo justo es lo que constituye el derecho".

Un impuesto justamente aplicado se convierte en elemento de progreso y bienestar social; un impuesto arbitrario provoca malestar económico, incertidumbre, intranquilidad y perturbaciones sociales.

Conducen al perfeccionamiento y justicia del sistema impositivo, este es el reparto de las cargas públicas de acuerdo con la capacidad de prestación del contribuyente, los principios elaborados por la doctrina financiera, que podemos resumir en las siguientes medidas:

1. Simplificación del sistema mediante la exigencia de grandes y rendidoras contribuciones basadas preferentemente en las utilidades, a fin de no afectar el capital productivo;

2. Necesidad de que el Estado se sujete a una política de austeridad en los gastos públicos, a fin de no distraer la riqueza privada que destruye de los contribuyentes mediante las impeciones;

3. Aplicación preferente de impuestos directos y personales porque consultan de manera más adecuada la situación económica y social del contribuyente;

4. Aplicación de impuestos directos y reales que se justifiquen por gravar en circunstancias especiales algunas formas de utilidades o del capital. Como complemento: impuestos indirectos -de los que no se puede prescindir por muchas razones- que afecten únicamente el consumo de

artículos sustantivos, perjudiciales e nocivos.

5. Demeración de las personas económicamente menos dotadas por medio de mínimos de existencia y de deducciones por cargas familiares de acuerdo con los índices de ingresos personales y costo de vida; de exenciones en favor de la pequeña propiedad; prestando a la protección del bien de familia;

6. Fijación de cuotas impositivas razonables de acuerdo con la naturaleza de la materia gravada;

7. Tener muy en cuenta que la imposición en ningún caso puede afectar el derecho de propiedad, desalentar el trabajo y el ahorro o constituirse en instrumento de confiscación;

8. Considerar, además de los fiscales, los efectos económicos y sociales de la contribución;

9. Coordinación de los recursos del Estado nacional y de las provincias en los países de régimen federal, para evitar toda posible doble imposición;

10. Perfeccionamiento de la organización administrativa y fiscalizadora de las entidades recaudadoras para contener el fraude y la evasión, porque las contribuciones justamente aplicadas obligan la conciencia del contribuyente.

La necesidad lleva muchas veces a la aplicación de impuestos que, con una exclusiva finalidad de servir los ingresos del Estado, no consultan la capacidad con-

nómina de prestación de los contribuyentes. Pero el Estado de derecho no puede abusar de las contribuciones, porque de hacerlo niega uno de los más antiguos atributos reconocidos al hombre -el derecho de propiedad- por su naturaleza humana, racional y libre.

"Las finanzas -dice el profesor Schaffroth(\*)- son el arte de combinar los impuestos de manera tolerable al contribuyente; pero así como hay combinaciones sanas que revientan al tiempo las hay financieras que hacen estallar la paciencia colectiva puesta a prueba con una sostenida e imprudente exigencia fiscal". Toca al gobernante evitarlo mediante la austeridad e inteligente destino de los gastos públicos y así, recurriéndose a las contribuciones en medida prudente y equitativa, no a impulsos de ocasionales concurrencias e institucionales sin plan previo, sólo podrá decirse con verdad que un sistema financiero es obra de armonía.

---

(\*).- ALFREDO SCHAFFROTH. "Restauración Financiera", en Revista Parlamentaria, Buenos Aires, Julio de 1941.

## APENDICE

### Reforma Impositiva.

En diciembre de 1954 el Congreso Nacional sancionó una importante reforma impositiva, sobre la base de una iniciativa remitida por el Poder Ejecutivo, inspirada en los objetivos generales y especiales del Segundo Plan Quinquenal en esta materia.

Dicha reforma, concretada en la ley 14.393, alcanza a los impuestos a los réditos, a los beneficios extraordinarios, a las ganancias eventuales, a las ventas, internos, contribución inmobiliaria, sellado y derecho de inspección de sociedades anónimas, así como a los procedimientos.

Merced a destacarse importantes reformas introducidas a la ley de réditos, especialmente aquellas que tienen relación directa con el tema del presente trabajo. En este sentido, se ha dispuesto la elevación de los mínimos no imponibles y su unificación para todas las categorías en la suma de 7.200 pesos; el aumento de las deducciones por cargas de familia de 1500 a 2400 y de 1200 a

1800 pesos, según los casos; la fijación en 15.000 pesos del adicional por rentas del trabajo personal, en lugar de 12.600; y la modificación de la escala adicional que comenzará por los rútiles de más de 10.000 pesos.

Otras reformas se relacionan con el aumento de las amortizaciones extraordinarias; unificación del impuesto a las sociedades de capitales; exención total de los intereses de depósitos en caja de ahorro y tratamiento de las actividades ejemplares por agentes auxiliares del comercio en la cuarta categoría, en lugar de la tercera como hasta el presente.

Como se infiere en el mensaje y han comentado grandes especialidades, se ha procurado una desgravación de las rentas menores, eliminando un gran número de pequeños contribuyentes.

De acuerdo con las reformas pagará menos impuesto los contribuyentes con rentas imposables de hasta 50.000 pesos; a esta altura el importe del impuesto a pagar resulta el mismo; y de ahí en adelante el impuesto es mayor, aunque en ningún caso el porcentaje de aumento es mayor del dos por ciento.

Si bien las deducciones por cargas de familia no se han fijado en las sumas que aconseja el costo de la vida, la reforma es importante y se debe desear que se complete próximamente en el propósito de adecuar la imposición a las posibilidades reales del contribuyente, esto es a su capacidad contributiva.

En el caso del impuesto a los beneficios extra-ordinarios, además de otras modificaciones —entre ellas el aumento del mínimo no imponible que pasa de 20.000 a 30.000 pesos—, la reforma más trascendental se relaciona con la extensión a este gravamen de las amortizaciones ex-traordinarias permitidas para el cálculo del impuesto a los réditos, en lugar de la doble amortización como se ha-‐a hasta el presente.

Estas amortizaciones extraordinarias sobre los rubros del activo fijo equivalen a los importes que se e-‐tengan de aplicar sobre las amortizaciones ordinarias los coeficientes que se enumeran en la ley y que van del 300 por ciento para bienes adquiridos en los ejercicios corres-‐pondientes a 1940 y años anteriores, hasta el 10 por cien-‐to para aquellos adquiridos en 1932 y 1931.

Esta medida es interesante aunque no resulte e-‐ficiente como intento de compensación de las variaciones experimentadas en el valor de los bienes. Su incorporación a la ley es conveniente ya que cuenta un criterio suscep-‐tible de perfeccionamiento en oportunidades futuras.

También en materia de ganancias eventuales la reforma principal trata de contemplar en alguna medida los efectos de las fluctuaciones en el valor de la moneda. Pa-‐ra ello se autoriza a incrementar los costos de los bienes que se transfieren en un cinco por ciento por cada año transcurrido desde su adquisición hasta 1945, y en un diez

por ciento por cada año transcurrido desde 1946 a 1953.

Asimismo, para evitar las evasiones provenientes de arreglos de precios entre compradores y vendedores, se ha dispuesto que la Dirección General Impositiva podrá imponer y ajustar a los valores correctos en plaza los precios de venta convenidos entre las partes cuando sean notoriamente inferiores a aquéllos.

Aunque mediante los incrementos autorizados no se puede llegar a los mayores valores adquiridos por los bienes, es indudable que con ellos el impuesto se mejora.

El impuesto a las ventas se mantiene con las características que oportunamente se señalaron. Su cuota es del ocho por ciento, y se reduce al 1.25 por ciento en los casos de ventas de petróleo y sus derivados. Se amplían las exenciones en favor de determinados artículos y se imponen productos anteriormente exentos.

Son diversas las reformas introducidas al selig de, registrándose numerosos aumentos de tasas, por ejemplo, para utilización de créditos en descubierto, operaciones en balces y narpados, movimiento de fondos con el exterior, derechos bancarios, recibos y giros internos.

Son también diversas las reformas a los impuestos internos. Se registran aumentos en los rubros de cigarrillos, cigarras y tabacos; alcoholas y bebidas alcohólicas y artículos suntuarios.

En materia de contribución inmobiliaria se en-

cuantran algunas novedades: rebaja general de seis puntos en las cuotas para los inmuebles habilitados a partir del 1° de enero de 1955, así como para los inmuebles habilitados e que hayan sido objeto de revaluación (por haberse efectuado ampliaciones o nuevas construcciones) desde el 1° de enero de 1952; aumento de cuota para los baldíos (del 20 al 30 por mil); exención por el término de cinco años del mayor gravamen que pudiera corresponder con motivo de ampliaciones efectuadas a las construcciones realizadas de acuerdo con el régimen del decreto 16.455/47 y exención de un tercio del mayor gravamen a las ampliaciones que se realicen con posterioridad a la vigencia de dicho decreto; exención de un tercio de la contribución inmobiliaria por el término de cinco años a las propiedades urbanas destinadas a vivienda, siempre que sean habitadas por sus dueños y su valuación fiscal no supere los límites que fija la reglamentación.

Mediante dichas medidas se tiende al fomento de la construcción de viviendas.

Además de introducir modificaciones en lo relacionado con la prescripción de la acción de repetición, la ley de procedimientos es reformada en materia de recursos por error. En el mensaje del Poder Ejecutivo se informa que, no obstante las franquicias existentes en cuanto a presentación espontánea y concurrencia de facultades de pago por razones justificadas, las infracciones son frecuentes dada la levedad de los recargos anteriores. Por ello



se los aumenta, a tal punto que mientras en la escala anterior los recargos oscilaban entre el cinco y el veinte por ciento, según la reforma ellos pueden variar entre el cinco por ciento, cuando hay hasta un mes de retardo, y el cien por ciento, en los casos de más de cinco años de demora en el pago de la imposición.

En el mismo período de sesiones se sancionaron las leyes 14.391 y 14.394. Por la primera se modifican parcialmente las leyes de aduana 11.281 y 12.964, así como la ley 14.129, de represión del contrabando.

Según lo explica el mensaje del Poder Ejecutivo, dichas modificaciones obedecen a la necesidad de coördinar y reformar normas dispersas y contradictorias, al mismo tiempo que se procura, siguiendo los consejos de la práctica, dotar a los organismos competentes de los medios legales eficaces y expeditivos para el mejor cumplimiento de sus tareas. No obstante, se señala, constituyen simplemente un paso previo a una nueva y total reestructuración de la legislación aduanera.

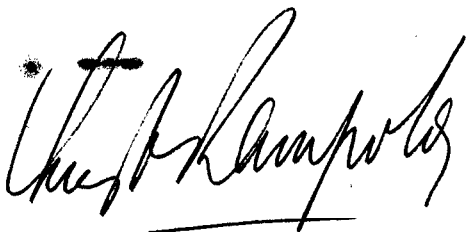
Desde el punto de vista fiscal, las reformas más importantes son las siguientes: 1. en materia de exenciones de derecho aduaneros se adopta un procedimiento restrictivo, reconociendo sólo aquellas que se justifiquen por razones de orden económico o social; 2. se suprime de la ley la mención de las cuotas que corresponden a las tasas de estadística y de centralor aduanero, facultándose al pe-

dar administrador para fijarlas y aun, en ciertos casos, dejarlas sin efecto; ]. se dispone que las infracciones por diferencias resultantes de las declaraciones comproradas para mercaderías documentadas se sancionarán según el "perjuicio fiscal" que ocasionen, siendo las multas equivalentes a tres veces el valor de dicho perjuicio.

La ley 14.394, además de legislar sobre otras materias, instituye el "bien de familia" y le acuerda liberación impositiva a su transmisión "mortis causa" y del colado a los actos relativos a su constitución e inscripción.

La medida es encomiable ya que pone en vigencia principios contenidos en el artículo 37 de la Constitución Nacional y da cumplimiento a la recomendación adoptada en la Séptima Conferencia de Ministros de Hacienda celebrada en enero de 1951.

Las leyes que implican el mejoramiento del sistema impositivo deben ser recibidas como un hecho auspicioso, al mismo tiempo que debe perseguirse que dicho sistema se vaya perfeccionando al adecuarse a las condiciones económicas y sociales del país. De esa manera podrá cumplirse efectivamente el propósito de llegar a un sistema contributivo fundado en el principio de la equitativa redistribución de la carga fiscal en relación con la capacidad de prestación de los contribuyentes.

— \* —  


BIBLIOGRAFIA

- GUILLELMO ANUMARA.** "Tratado de Finanzas Públicas". Córdoba, 1948, tomos I y II.
- MANUEL ANDREOZZI.** "Derecho Tributario Argentino". Tipografía Editora Argentina, Buenos Aires, 1951.
- RAFAEL BIELSA.** "Derecho Administrativo. Legislación Administrativa Argentina". Tomo III: Administración Fiscal. Cuarta edición, Buenos Aires, 1947.
- R. VAN DER BORSCH.** "Hacienda Pública". Tomo II - Parte Especial. Editorial Labor, Barcelona, 1926.
- COLEGIO DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONOMICAS.** "Impuestos. Teoría y práctica de su aplicación". Tomo I, Buenos Aires, 1954.
- HUGH DALTON.** "Principios de Finanzas Públicas". Editorial de Palma, Buenos Aires, 1948.
- CARLOS T. VON RHEBERG.** "Hacienda Pública". Traducción de la 19a. edición alemana, Barcelona, 1936.
- LUIS EINAUDI.** "Principios de Hacienda Pública". Traducción de la segunda edición italiana. Editorial Aguilar, Madrid, 1958.
- FEDERICO FLORA.** "Manual de la Ciencia de la Hacienda". Segunda versión española, tomo I, Madrid, 1918.
- VICENTE GAY.** "La Hacienda Social. Fiscalismo, Capitalismo y Sociología Financiera". Editorial Aguilar, Madrid, 1948.
- GASTON JERE.** "Las Finanzas Públicas de la República Argentina", Buenos Aires, 1933.

- BENVENUTO CHILOTI.** "Principios de la Ciencia de las Finanzas", Editorial de Palma, Buenos Aires, 1949.
- HERO JARACH.** "El Hecho Imponible (Teoría General del Degrado Tributario Sustantivo)", Edición de Jurisprudencia Argentina S.A., Buenos Aires, 1941.
- SEGUNDO V. LINARES QUIROGA.** "El Poder Impositivo y la Libertad Individual", Editorial AUSA, Buenos Aires, 1932.
- JUAN CARLOS LUQUE.** "La Obligación Tributaria en el Derecho Argentino". En Revista de Ciencias Económicas, mayo - junio de 1951.
- MANUEL MORELLI.** "Compendio de la Ciencia de las Finanzas". Editorial Atalaya, Buenos Aires, 1947.  
"Capacidad Contributiva". En Revista de Ciencias Económicas, enero - febrero de 1954.
- FRANCISCO NITEL.** "Principios de la Ciencia de las Finanzas" Traducción del doctor Salvador Oña, Editorial L.J. ROSSO, Buenos Aires, 1932.
- SALVADOR OÑA.** "Finanzas". Tomos I y II. Editorial Kraft, Buenos Aires, 1948.
- G. RICCA SALERNO y R. DELLA VOLTA.** "Las Finanzas Públicas y la producción y distribución de los signos". En Revista de Ciencias Económicas, febrero de 1932.  
"La Teoría General de la Hacienda Pública (los hechos y las instituciones financieras)". En Revista de Ciencias Económicas, marzo de 1936.
- ARMANDO H. ROSSO.** "Principios Generales de Finanzas". En Revista de Ciencias Económicas, febrero de 1942.  
"Los Recursos Impositivos de la Constitución Nacional". En Hacienda, Economía y Previsión, Gobierno de Buenos Aires, Año I, número 1, diciembre de 1949.  
"El Impuesto a los Beneficios Extraordinarios". En Revista de la Facultad de Ciencias Económicas, noviembre - diciembre de 1952.

- ALFREDO SCHAYFROTH.** "Evolución de los Recursos Nacionales". En Anales de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de La Plata, tomo XIII, 1942.
- "Restauración Financiera". En Revista Parlamentaria, Buenos Aires, Julio 1941.
- "El sistema y el impuesto a la renta". En Jurisprudencia Argentina, Sección Doctrinaria, tomo III, 1944.
- "Algo más sobre la constitucionalidad del impuesto a la renta". En La Ley, tomo 44, 1946.
- "Esquema del procedimiento impositivo nacional". En Homenaje a Salvador de la Colina, Universidad Nacional de Eva Perón, 1952.
- "Formación del Tesoro Nacional". En Curso de Formación y Cultura Argentina. Universidad Nacional de Eva Perón, 1953.
- EDWIN E. A. SELIGMAN.** "Essais sur l'impôt". Traducción francesa de Garis; tomo I, páginas 1 a 23; tomo II, páginas 35 a 40; 1914.
- ALIPIO SILVEIRA.** "La equidad frente al derecho positivo". En La Ley, 1943, tomo 32.
- ALEJANDRO NUSSO.** "Curso de Finanzas y de Legislación Financiera Argentina". Buenos Aires, tomo XI, 1933.
- HAROLD M. SCHERS.** "Finanzas Públicas e Ingreso Nacional". Edición del Fondo de Cultura Económica, México, 1938.
- MARIO A. DE TERANOS PINTO.** "Los elementos objetivos y subjetivos del impuesto inmobiliario en la República Argentina". En Revista de la Facultad de Ciencias Económicas, noviembre-diciembre de 1952.
- "La legislación impositiva y el núcleo familiar de acuerdo con los objetivos del Segundo Plan Quinquenal". En Revista de la Facultad de Ciencias Económicas, marzo-abril de 1953.
- OSIDIO O. TRIVISAN.** "Coordinación y ajuste del sistema impositivo nacional". Buenos Aires, 1941.

- OSIDIO G. FREYERAN.** "Coordinación Impositiva". En Revista de Ciencias Económicas, noviembre 1933.
- "El régimen fiscal argentino". En El Trimestre Económico, México, octubre-diciembre de 1944.
- "Ordenamiento impositivo establecido por la Constitución". En Revista Impuestos, abril de 1946.
- "Efectos económicos de los impuestos". En Revista Impuestos, septiembre 1951.
- "Repercusión e incidencia del impuesto". En Revista de la Facultad de Ciencias Económicas, mayo de 1950.
- "El principio de equidad en el impuesto". En Revista de la Facultad de Ciencias Económicas, julio-agosto de 1953.
- RAUL OSCAR VIKIRO.** "Impuesto a los Réditos". En Revista de la Facultad de Ciencias Económicas, noviembre-diciembre de 1953.
- ADOLFO WASSER.** "Teoría General de los Impuestos". Tercer Tomo, páginas 278 a 289.

**REVISTAS DE CIENCIAS ECONOMICAS.**

**REVISTAS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS.**

**BOLETINES DE LA DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA.**

**REVISTA "IMPUESTOS".**

**INDICE**

**Sección Primera.**

**LOS RECURSOS DEL ESTADO, IMPORTANCIA DEL IMPUESTO, CONDICIONES DE UN BUEN SISTEMA IMPOSITIVO ..... 4**

**1.- El Estado y sus fines. 2.- los recursos del Estado. 3.- las contribuciones o recursos de derecho público. 4.- La equidad contributiva. Las reglas de Adam Smith.**

**Sección Segunda.**

**LA JUSTICIA TRIBUTARIA Y LA CAPACIDAD CON TRIBUTIVAS FUNDAMENTOS, PRINCIPIOS Y TEORIAS FUNDAMENTALES. LAS COTAS DE LOS IMPUESTOS ..... 10**

**5.- La naturaleza del impuesto. 6.- Las necesidades del Estado y las posibilidades del contribuyente. 7.- Las nociones de generalidad o universalidad y de uniformidad. 8.- El principio del sacrificio: sacrificio igual, sacrificio mínimo, sacrificio proporcional. Las teorías de las escalas psicológica y naturalista. 9.- Las**

cuotas de los impuestos. 16.- Los principios del sacrificio y las cuotas impositivas.

**Capítulo Tercero**

**MANIFESTACION Y DETERMINACION DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA ..... 20**

11.- Elementos objetivos la riqueza y sus distintas formas. 12.- Elementos subjetivos la situación social del contribuyente. 13.- Distinción de las rentas según su origen ganancias o ganancias no ganancias y no ganancias. 14.- Los impuestos directos y los impuestos indirectos. 15.- La doble imposición.

**Capítulo Cuarto**

**ANÁLISIS DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, OPINIONES DE LOS AUTORES, CONCEPTO, UBICACION DENTRO DE LA ECONOMIA FINANCIERA ..... 26**

16.- La opinión de Adolfo Wagner. 17.- de María E. Solignac. 18.- de Carlos F. von Mehren. 19.- de Federico Flora. 20.- de Francisco Sitti. 21.- de Manuel Novelli. 22.- de Leonardo Cristofoli. 23.- de Nino Jovanich. 24.- de Guillermo Abundado. 25.- Análisis del concepto de "capacidad contributiva". 26.- La capacidad contributiva y la capacidad jurídica diferencial. 27.-



**El concepto de "capacidad contributiva"  
dentro de la teoría financiera.**

### **Sumario Quinto:**

<b>LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LA CONSTITUCION NACIONAL .....</b>	<b>42</b>
<b>28.-</b> Las normas contributivas de la Constitución Nacional. <b>29.-</b> El "estatuto del contribuyente". <b>30.-</b> Equidad, Igualdad, Proporcionalidad. <b>31.-</b> Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. <b>32.-</b> Análisis de las disposiciones constitucionales. Reforma de 1949.	

### **Sumario Sexto:**

<b>EVOLUCION DEL SISTEMA CONTRIBUTIVO NACIONAL .....</b>	<b>51</b>
<b>33.-</b> Antecedentes sobre los recursos en el orden nacional. <b>34.-</b> La distribución del poder impositivo entre la Nación y los Estados provinciales: impuestos directos e impuestos indirectos. <b>35.-</b> Las reformas impositivas posteriores a 1930. <b>36.-</b> Características generales del sistema contributivo nacional.	

### **Sumario Séptimo:**

<b>LA JUSTICIA CONTRIBUTIVA EN EL SISTEMA IMPOSITIVO NACIONAL .....</b>	<b>60</b>
---	-----------

37.- Los impuestos directos, 38.- Mitigaciones, 39.- Beneficios Extraordinarios, 40.- Sanciones Económicas, 41.- Transmisión gratuita de bienes, 42.- Contribución Inmobiliaria, 43.- Los impuestos indirectos, 44.- Impuestos internos, 45.- Los derechos de aduana, 46.- El impuesto a las ventas, 47.- El colado, 48.- La política impositiva en el Segundo Plan Quinquenal.

**ANEXO SETENTA.**

CONSIDERACIONES FINALES ..... 79

49.- Conclusiones.

**ANEXO**

REFORMA IMPOSITIVA ..... 83

Leyes 14.102 y 14.131 y 14.194 de 1954.

*Kamfollé*

"CAPACIDAD CONTRIBUTIVA"

1502  
623

*Resumen*

Sumario: La justicia distributiva. 2.- Manifestación y determinación de la capacidad contributiva individual: a) elementos objetivos; b) elementos subjetivos; c) consideraciones sociales. 3.- Concepto y ubicación del principio en la teoría financiera. 4.- Diferencias con la capacidad jurídica. 5.- Criterio orientador para la distribución de las cargas. 6.- Normas principales y secundarias que contribuyen a la observancia del principio. 7.- La capacidad contributiva en la Constitución Nacional. 8.- Comentarios finales.

1.- La justicia distributiva persigue el ideal de que el impuesto se ajuste a sus fines propios: satisfacer los gastos del Estado, procurando un rendimiento suficiente de acuerdo con sus crecientes necesidades, sin que el sistema impositivo sea obstáculo a la evolución de la economía nacional ni afecte a las economías particulares más que en lo estrictamente preciso.

Tal principio adquiere su exacta ubicación en la corriente doctrinaria que, en materia de distribución de las cargas, valora el impuesto como la contribución de cada individuo según su capacidad de prestación o capacidad contributiva. En este orden de ideas, el Estado no puede detraer de la riqueza privada sino en la medida en que cada contribuyente está habilitado, y un impuesto que no respeta la capacidad contributiva no es equitativo.

2.- La capacidad contributiva es el eje de la justicia tributaria. Para conocer las formas en que se manifiesta y cómo se determina, resultan necesarias las siguientes consideraciones:

R 1 23211

*well*

a) Es evidente que mediante las contribuciones el Estado toma parte de la riqueza privada. La riqueza es, pues, el fondo de bienes con los cuales se satisfacen efectivamente las contribuciones, e incluye todo el conjunto de bienes de una persona y su acrecentamiento, vale decir todo el proceso relacionado con la adquisición, posesión, empleo y transferencia de los mismos, exteriorizados bajo las formas de patrimonio, capital, producto, renta o gastos (consumos).

Todo sistema equitativo debe estar estructurado de tal manera que la carga que él implica esté en relación con la riqueza del contribuyente, como sostiene Griziotti, cuando resume el pensamiento político que priva en esta materia, señalando que el contribuyente, cuando su riqueza aumenta y puede satisfacer cualquier necesidad sin disminuir su patrimonio, se halla en condiciones de ayudar al Estado a proveer a las necesidades y gastos públicos.

b) Además de este elemento objetivo (la riqueza) debe tenerse en cuenta el factor subjetivo, o sea la situación personal del contribuyente.

Son normas generalizadas en la doctrina moderna las que propician la exención de las rentas mínimas -en cuanto no es posible reducir el nivel de vida individual que proporciona una renta de por sí baja, indispensable para la atención de las necesidades primordiales-, así como la consideración de las obligaciones de carácter familiar, mediante deducciones o reducciones de impuestos según el número de familiares a cargo del contribuyente, toda vez que, como sostiene Einaudi, la normal capacidad tributaria de cada uno comienza una vez satisfechas las necesidades más perentorias de la vida y comienza el goce de lo superfluo.

c) También consideraciones de índole social constituyen el fundamento para la distinción de las rentas en ganadas y no ganadas, vale decir las derivadas de una actividad en la que el trabajo es el elemento principal o excluyente y las segundas, como

*End*

producido de la posesión e inversión de capitales. Esta distinción, cuyos antecedentes encontramos perfectamente delimitados en Wagner, tiene su razón de ser toda vez que la renta del trabajo no proporciona las facilidades de subsistencia que cuando se dispone de un capital y de su empleo se obtiene una renta.

3.- Del análisis de ambos términos y en virtud de las consideraciones que preceden, puede ya establecerse que la capacidad contributiva implica la aptitud de una persona para ser contribuyente: el grado o medida en que está habilitada para ayudar a los gastos en que el Estado incurre con motivo de la prestación de servicios públicos, sean de naturaleza divisible (tasas y contribuciones de mejoras) o de naturaleza indivisible (impuestos).

Más aún, la capacidad contributiva es un hecho económico social, de profundo contenido ético. La concurrencia de factores de esa naturaleza determina la actitud o idoneidad para el pago de las contribuciones en general.

La capacidad contributiva tiene manifestación en cualquier tipo de impuesto, como también puede estar determinada por el incremento que se opera en el valor de un campo por la realización de un camino (que se compensa con una contribución de mejoras), así como por el mayor valor locativo que puede significar la instalación de aguas corrientes en una ciudad (servicio que se retribuye con una tasa).

4.- La capacidad contributiva es independiente de la capacidad jurídica. Esta es la aptitud para adquirir derechos y contraer obligaciones; rige la vida cotidiana de las personas a través de los derechos que adquieren o de las obligaciones emergentes de actos jurídicos que caen dentro de la competencia del derecho privado y para cuyo perfeccionamiento es indispensable la voluntad de quienes los celebran.



Las contribuciones, en cambio, se pagan a causa de la subordinación política del contribuyente, y suponen una relación que cae dentro del campo del derecho público (constitucional, administrativo), en el que la voluntad del contribuyente no interviene para nada, sino solamente la del Estado como manifestación de su soberanía.

Por otra parte, la riqueza es contenido económico necesario de la capacidad contributiva, pero no lo es de la capacidad jurídica; de tal manera que pueden ser contribuyentes personas físicas o ideales, estén o no provistas de personería jurídica a los efectos del derecho privado.

5.- Lo que se persigue, en definitiva, es que la carga contributiva se distribuya de acuerdo con las posibilidades de cada persona, sin incurrir en presiones tributarias -y mucho menos en extremos vejatorios- como ejemplos hay muchos en la historia financiera.

Si el índice para determinar el monto de la prestación fuera el beneficio o utilidad que los servicios públicos proporcionan, las clases menos pudientes tendrían que soportar la carga más pesada; pero este problema se resuelve a través de la capacidad contributiva, con lo que asume una importancia económica y social más que jurídica.

Para establecer la capacidad contributiva individual será indispensable tomar en cuenta dos elementos principales: el costo de la vida y los recursos del contribuyente. Las fluctuaciones de ambos índices deberán tenerse muy en cuenta para evitar que se afecte la justicia de la imposición, porque si la carga que el Estado impone excede de las posibilidades económicas del contribuyente, éste ve disminuidos los bienes que habría de aplicar para la satisfacción de sus necesidades.

6.- El principio de la capacidad contributiva es el que está más cerca de las posibilidades prácticas en el campo de la equidad y la justicia contributivas.

Como criterio orientador de la política financiera requiere:

1. Elección de las fuentes de la imposición, a fin de procurar que la renta sea la fuente normal de las contribuciones por- que de esta manera no se afecta el proceso productivo;

2. Consideración de los elementos subjetivos, favoreciendo al contribuyente con mínimos de existencia, deducciones por cargas de familia, desgravación de las personas económicas menos dotadas, distinción de las rentas ganadas y no ganadas, estableciendo exen- ciones en favor del pequeño propietario y protegiendo el bien de familia;

3. Aplicación de cuotas progresivas razonables, de acuerdo con la naturaleza de la materia imponible.

Además de estas medidas básicas, contribuyen a la observan- cia del principio también las siguientes:

1. Ordenación y simplificación del sistema impositivo me- diante la existencia de grandes y rendidoras contribuciones basadas preferentemente en las utilidades, en lugar de múltiples imposiciones desordenadas e inconexas;

2. Necesidad de que el Estado se ajuste a una política de austeridad en los gastos públicos, a fin de no distraer la ri- queza privada que detrae mediante las imposiciones;

3. Aplicación, en primer término, de impuestos directos y personales -como el impuesto a los réditos- que permiten atender de mejor manera los requisitos de la capacidad contributiva indi- vidual (situación económica y social del contribuyente) y, subsi- diariamente, de impuestos directos y reales -como el que grava las sucesiones o el territorial- que en circunstancias especiales alcanzan algunas formas de utilidades o de capital, para recurrir únicamente a los indirectos -de los que no conviene prescindir por completo por muchas razones- que afectan el consumo de artícu- los suntuarios, perjudiciales o nocivos;

4. Coordinación de los recursos de la Nación y de las provincias para evitar, en los países de sistema federal de gobierno, toda posibilidad de doble imposición a fin de no detraer del contribuyente más que en la medida en que esté habilitado;

5. Perfeccionamiento de la organización administrativa y fiscalizadora para contener el fraude y la evasión antes que proceder a crear nuevos impuestos o aumentar las cuotas de los existentes, porque las contribuciones justamente aplicadas obligan la conciencia del contribuyente.

7.- El principio de la capacidad contributiva está presente en la Constitución Nacional, no en forma expresa pero sí a través de sus manifestaciones interpretativas. Ella surge de las normas orientadoras de la política contributiva contenidas en el artículo 16 ("la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas") y en el artículo 4° ("las demás contribuciones que equitativamente y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General").

Afirma Bielsa que la equidad y la proporcionalidad son corolario de la igualdad, y que ellas significan en nuestro sistema constitucional la posibilidad de que la carga contributiva se reparta en forma racional sobre las distintas expresiones de la riqueza, comprendiendo tanto los impuestos proporcionales como los de cuota progresiva.

8.- Recordemos con Morselli que "los impuestos, mientras se mantienen poco gravosos con las posibilidades económicas del contribuyente, mediante su empleo para fines de interés público, pueden servir de estímulo y de integración en mayor actividad productiva de un país. Pero cuando superan ciertos límites y se vuelven excesivos, pueden acabar por aplastar a los contribuyentes

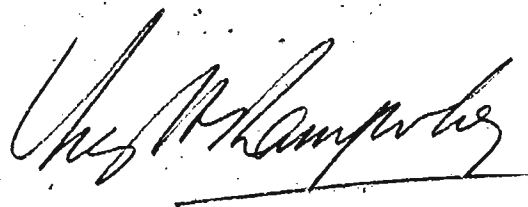




y reducir su fuerza productiva; pueden, en suma, resultar ruinosos económicamente porque destruyen los gérmenes de la prosperidad futura".

Las contribuciones justas inspiran tranquilidad en los contribuyentes; respetan el derecho de propiedad, no son jamás instrumento de confiscación, no desalientan el trabajo ni el ahorro.

Las leyes que implican el mejoramiento del sistema impositivo deben ser recibidas como un hecho auspicioso, pues debe perseguirse que dicho sistema se perfeccione al adecuarse a las condiciones económicas y sociales del país y se funde en la equitativa redistribución de la carga fiscal en relación con la aptitud, idoneidad o capacidad de prestación del contribuyente. No es tarea fácil por cierto, pero depende mucho de la sagacidad del financiero y del político y gobernante que sepa conformarse a los principios.

  
José M. Ramírez