

# INTERPRETACIÓN POLÍTICA DE LOS IMPUESTOS SUCESORIOS

(Conclusión)

---

## Los impuestos hereditarios vistos a través de las transformaciones sociales

---

### TEORIA GENERAL DE LOS IMPUESTOS Y DE LOS IMPUESTOS SUCESORIOS EN PARTICULAR

Un ordenamiento jurídico determinado no es una cuestión abstracta, sino que enraiza en el complejo social del cual se nutre.

Los mundos inorgánicos, los mundos orgánicos, los conglomerados sociales, desde sus formas más primitivas hasta los más evolucionados y perfectos, viven y se desarrollan, subordinando ese su vivir a las condiciones del medio económico en que actúan. Podemos en este sentido afirmar que economía y derecho o economía y política, confunden tan íntimamente sus fronteras, que las formas externas jurídicas en la que aquella se vuelca, son exponentes potenciales de las fuerzas económicas más fuertes y triunfantes.

El análisis tan somero que hemos hecho en el capítulo anterior de ciertas instituciones jurídicas, nos ha llevado a afirmar que ellas viven en la realidad una vida distinta de la del estatuto jurídico que las rige, y que las causas principales de la inactualidad de esas normas, pueden atribuirse a una principal, más poderosa que las fuerzas morales y religiosas, que es la causa económica, y en la que las morales, religiosas, etc., cobran significado, resonancia y vida. Puede decirse que éstas sirven humildemente a aquélla y que las ideas de justicia y equidad, cambiantes con los tiempos y lugares, están en función de las fuerzas económicas que monopolizan el poder político.

El instituto de los impuestos, (ordenamiento esencialmente jurídico), no ha sido ajeno a esas influencias. Las mayores funciones del Estado han traído como corolario un desarrollo paralelo de la fiscalidad y el peso de las cargas tributarias ha descansado sobre aquellos núcleos sociales dominados o indefensos. Pero a medida que estos núcleos comienzan a cobrar significación política, al incorporarse y suplantar a veces a las anteriores clases dominantes, los impuestos retoman otras direcciones, defensivas de los intereses de la clase o clases que los sancionan.

Pantaleoni <sup>(81)</sup> observa, que si las finanzas públicas, es como algunos piensan, un sistema por medio del cual una clase dominante despoja y explota una clase dominada, el arte de las finanzas no necesita reglas. Y en eso convenimos: ni se realiza el derecho, ni las finanzas necesitan reglas. La discusión se concreta entonces a pensar en el contenido de las reglas financieras o jurídicas que no constituyan ni un despojo ni una explotación. Con un criterio de eficacia, el fisco podría juzgar que no hay despojo ni explotación mientras no se mate a la gallina de los huevos de oro; mientras los contribuyentes puedan seguir viviendo, asegurándose la productividad de los impuestos con un sistema tributario determinado. En este orden de cosas, podría el fisco asegurarse esa productividad, ya sea exclusivamente con el gravado a los consumos — inversamente proporcionales a la fortuna de los contribuyentes — o ya sea repartiendo las cargas entre otros impuestos compensadores de los males sociales que el influjo de aquellos acarrear.

Con un criterio esencialmente económico en la interpretación de los impuestos según el cual “todos los que utilicen los servicios públicos generales en proporción de sus propias rentas normales deben pagar los impuestos en proporción a esa renta” y “toda renta debe ser tasada y cada parte de esa renta debe ser tasada igualmente”, la organización política y jurídica del Estado — como lo dice el profesor Grizziotti —, perdería en gran parte su razón de ser, si las reglas de repartición de las cargas públicas por los impuestos fueran definidos por los principios citados por de Viti de Marco y Einaudi.

---

(81) Ver artículo del prof. Grizziotti en la Rev. de Sc. et L. F. Fev. Janv. Mars año 1931.

Los impuestos no se deben en virtud de una remuneración acordada al Estado por los beneficios o servicios generales recibidos por el hecho de formar parte de una colectividad política determinada, sino que se deben en virtud de un deber social, que en definitiva es interpretado y valorado por la conciencia del legislador de acuerdo a la realidad social para la cual legisla, presente y futura. Puede el legislador tener interés en desgravar ciertas clases sociales beneficiarias más que ninguna otra de los servicios públicos generales prestados por el Estado en virtud de aspiraciones o fines sociales del mismo, como puede también gravar más pesadamente a ciertas personas o grupos sociales que se benefician mínimamente de la acción del Estado, pero que representan una mayor capacidad contributiva. Es decir que la noción de impuesto — precio, en la cual se quiere por algunos hacer descansar la interpretación económica de los impuestos y sobre la cual se construye todo un sistema financiero, es una noción perimida. Pantaleoni califica el criterio opuesto al suyo como el resultado de lo que él llama, el olfato de los políticos, que todo no descansa más que en un sistema oportunista arbitrario, cuando precisamente, el fundamento de los impuestos en general, con su doctrina económica de interpretación, sino se sustenta en un principio exclusivo de fiscalidad, no tiene otro fundamento que el arbitrio del legislador, prescindente de las situaciones de hecho, que condicionan el principio de equidad en la repartición de las cargas impositivas. Si “toda lira, a cualquier renta que pertenezca, debe ser tasada igualmente” la diferenciación de las rentas según su origen y el criterio distinto para apreciarlas y tasarlas, no tendría su razón de ser. Una simple tabla con su escala respectiva serviría de pauta al fisco para la repartición de las cargas tributarias. El extremismo de esta tesis llega hasta sostener la exención de las rentas supernormales por las probabilidades de ahorro que ellas presentan, cuando precisamente, mientras más pobre y mediocre es la situación económica “es decir, una condición no favorecida por las ganancias supernormales, más fuerte es la necesidad del ahorro”. La exención de las rentas supernormales viola su mismo principio, de que cada lira de cualquier origen que ella sea debe ser tasada igualmente como lo anota el profesor Grizziotti.

Los que fundamentan la interpretación económica de los im-

puestos en las premisas ya enunciadas, ligan dos cuestiones en la que la una es la causa de la otra: el servicio público y la valorización de ese servicio por la deuda correspondiente del impuesto. La apreciación de esta deuda ha de ser equivalente al beneficio obtenido, a los servicios que el estado presta en cada caso particular. Pero aún esta norma puede caer en los dominios del arbitrio de quien la interprete. Tratándose de las transmisiones hereditarias, p. ej., el beneficiario diría que en un régimen de propiedad privada absoluta y sin limitaciones, que debe además garantizar el Estado, la cuota que éste puede exigir debe ser ínfima o no debe exigir ninguna, o en el peor de los casos, proporcional al monto del beneficio obtenido por vía hereditaria. Desde que toda renta nace gravada de su deuda correspondiente de impuesto, y desde que toda renta debe ser tasada y cada parte de esa renta debe ser tasada igualmente, el estado se concretaría en el acto de la transmisión a aplicar la tasa que le corresponde. Pero el Estado podría afirmar que aún bajo el punto de vista del servicio, sus derechos deben ser máximos, desde que protege y permite a un individuo gozar de la fortuna que no ha creado con su propia actividad y trabajo; que aspira a una organización social determinada; que la mayor parte de las funciones domésticas, que explicarían en parte el privilegio de la herencia están socializadas o estatizadas; que esas mayores funciones exigen el acrecentamiento de la fiscalidad, que debe tender a proteger el trabajo la única fuente creadora de riqueza, y castigar el privilegio que desquicia el engranaje democrático. Y después de un detenido examen de las condiciones jurídicas, económicas, sociales, etc., concluir aplicando tasas diferenciales según sea el impuesto que se considere y el origen de la renta que se trate de gravar.

La teoría general del impuesto fundada en las premisas económicas ya expuestas, es en sí misma una interpretación política, sofisticada en el fondo, cuando afirma que es la única que satisface el principio de uniformidad, universalidad e igualdad en el impuesto. Nosotros oponemos a esa política otra política verdaderamente realista, desde que ella se vincula, nace, vive y se nutre del complejo social; el principio de generalidad se encuentra respetado cuando todos los contribuyentes con una igual capacidad contributiva lo pagan y se exime a aquéllos que a juicio del legislador carecen de esta capacidad, como que el principio de igualdad se lo respeta

también cuando se grava uniformemente o desigualmente a los individuos con una capacidad contributiva igual o desigual, respectivamente.

El índice de capacidad contributiva es para el criterio opuesto al nuestro, la renta del individuo, a gravarse uniformemente. El índice de esa capacidad para nosotros, es no sólo el monto, sino también su naturaleza, en función de todos los elementos sociales que hacen de las finanzas una rama del derecho administrativo, subordinándolo todo a los fines políticos del Estado a las aspiraciones de homogeneidad económica social, a la realidad económica presente y futura que trabaja subterráneamente acondicionando las sociedades y sus instituciones jurídicas.

En este sentido, pues, tendríamos que apartarnos de la creencia de que una arquitectura impositiva, es algo estático y fósil; el instituto de los impuestos es un organismo vivo con manifestaciones patológicas o normales y el legislador, supuesto conocedor de la realidad para la cual legisla, deberá muchas veces aplicar criterios variables de impuesto a impuesto.

La idea del despojo insinuada por Pantaleoni en un régimen de economía individual y en un estado de clases, aparecerá siempre como protesta frente a las incursiones del fisco: las clases pudientes protestarán de los gravados por más livianos que sean, y las clases medias o asalariadas verán confiscadas sus entradas por las patentes, los impuestos al consumo, etc. El sacrificio impuesto a las distintas clases sociales estará en relación con el sistema de tributos que soporten cuyas cargas surgen de las valorizaciones del legislador.

Para las comunidades democráticas, que tienden por factores biológicos a la asociación de los esfuerzos en una economía socializada, cuyas aspiraciones y esperanzas están cifradas en los méritos del trabajo, creador de riqueza, frente al privilegio, disipador de la riqueza creada, la idea del despojo tiene un sentido bien distinto. En un estado de clases, los sometidos económicamente a las clases capitalistas, piensan, con razón, que se les despoja de los frutos del trabajo, en los que no tienen otra participación que la acordada por los salarios; en un estado democrático, el despojo lo realizan sólo aquellos individuos o grupos de individuos que se substraen

a los imperativos del trabajo en el cual la comunidad cifra las totales esperanzas.

La interpretación llamada económica del instituto de los impuestos, remonta sus investigaciones solamente hasta el conocimiento de los efectos o resultados de las actividades económicas (el monto de la renta del individuo) y de ahí parte por conjeturas lógicas para arquitecturar un sistema. Nosotros pretendemos en este ensayo que una tal concepción adolece del pecado de no correspondencia con los hechos, ya que llevamos nuestra investigación hasta el origen o causa de esos efectos, y pensamos que un sistema impositivo que no descansa en esos cimientos, es vacío, arbitrario y nefasto en sus resultados; después de haber recorrido previamente ese camino, el legislador podrá entonces recién valorar la deuda de cada impuesto, prescindiendo de las ventajas particulares obtenidas por cada contribuyente y teniendo en cuenta sólo las ventajas generales obtenidas por los individuos por el solo hecho de formar parte de una colectividad política determinada. Así, cuando se persigue una política demográfica, podrá gravarse más pesadamente a los célibes; cuando se pretenda combatir el latifundio, la orientación de los tributos tendrá un sentido claro y rectilíneo; cuando las funciones económicas familiares en lo que a las cargas domésticas se refiere, pesan sobre el presupuesto del Estado, el criterio de tasación para las transmisiones hereditarias, será bien distinto a que si esas cargas pesasen sobre el presupuesto familiar. Y así de cada impuesto. Y aún más: podrán muchas veces subordinarse esos hechos a los fines inmediatos o mediatos perseguidos por el legislador, en lo que a la vida y orientación organizadora del Estado se refieren, fines que se acordaran siempre con los hechos, ya que son los únicos que deben consultarse para resolver las posibilidades futuras.

Un país con características y posibilidades agrícolas, o industriales o comerciales, elaborará su sistema de impuestos con esos elementos básicos, sin aprisionarlos, como con un anillo compresor, ya que las fuerzas expansivas podrán más que cualquier artificio externo.

El instituto de los impuestos y las reglas financieras, cobrarán por este camino, sentido y vida, y se abrirán para la ciencia financiera horizontes riquísimos e insospechados de investigación, con cuyos elementos será posible recién arquitecturar un sistema que

responda a lo que hemos calificado como de interpretación sociológica, o más ampliamente, como de interpretación política de los impuestos, puesto que en esta denominación comprenderíamos a las causas económicas, jurídicas y sociales que los fundamentan.

Dentro de la teoría general del impuesto, incluimos también a los impuestos sucesorios, que los consideramos sólo como una parte en la totalidad de un sistema. Por eso es que cuando pensamos en un impuesto determinado, no lo hacemos con exclusión del sistema general, sino que pensamos particularmente en la parte, con las ideas que gobiernan el problema fiscal en su totalidad. Y aún más: conectamos estas ideas con los principios de una buena administración y del gasto, como para que recurso e inversión, estén penetrados de los mismos principios directrices que gobiernan al Estado y de las aspiraciones sociales de una comunidad organizada democráticamente.

No consideramos a los impuestos desde el aspecto particular de los intereses privados, sino que los miramos desde el punto de vista de los intereses colectivos; y si en realidad el impuesto es, como lo afirmábamos en nuestra introducción con la cita de Pareto, la suma que los gobernantes recaban de los gobernados sobre quienes se extiende ese poder, (suma que ellos emplean según los dictados de la razón, los prejuicios, los intereses y los caprichos, ya que no es posible entenderse sobre el concepto de "necesidad"), la conclusión sería: que tienen siempre razón las fuerzas políticas que monopolizan el poder; ayer las minorías ricas, hoy las fuerzas más numerosas de las clases pobres confundidas y caóticas, escamoteadas y desviadas algunas veces por minorías más inteligentes y hábiles, pero con una visión clara de sus derechos sociales. (82)

Esto ya lo hemos dicho también, daría lugar a reacciones sucesivas, y nada tendríamos que criticar a una revolución triunfante que esclavizara y exterminara a las minorías ricas, espejándose en

(82) Los rótulos muchas veces impiden razonar con libertad, al encasillar el espíritu y someterlo a normas de banderías políticas. Este concepto socialista, dicen unos, debe ser desechado por venir de quienes viene; esto otro es comunismo puro, y a fuerza de fantasmas e incomprensiones, aparecemos divididos en bandos, los de Galaad y los de Efraim, y los Galaaditas pasan a cuchillo a los Efrateos que dicen Sibólet en lugar de Shibólet. (Jueces, cap. 12).

todo ello el odio de clases, injerto maldito en los destinos de la joven América, engendrado precisamente en el período incipiente de su formación cultural y política.

El problema de los impuestos debe resolverse de acuerdo a principios de equidad y de justicia. Esos principios de equidad y de justicia no son nociones que se hayan agregado a la conciencia del hombre civilizado, en este estado de la cultura, por obra del capricho y del arbitrio, sino que tienen su origen en la esfera de lo social; y quien piensa en lo social no puede sino remitirse a un ideal colectivo solidarista en el que el privilegio de cualquier naturaleza que él sea, encuentra su más total condenación.

América, que no padece de la tara de creencias y prejuicios acumulados durante siglos en la vida de los pueblos de Europa, está en condiciones de oportunidad para el ensayo de sistemas que nos liberten de los destinos proletaroides a los que estamos condenados por el camino que vamos.

La constitución de latifundios y el acaparamiento de las tierras en manos de unos pocos usufructuarios del privilegio hereditario, que es quizás la única riqueza en la cual podemos cifrar nuestras esperanzas de vida, es el motivo principal del pauperismo y de esta miseria sórdida a la que están sumidas las tribus nómades de nuestros trabajadores del campo. Un sistema imposicional que resolviera el problema de las herencias y donaciones ilimitadas de tierras y capitales (faceta de un sistema arquitecturado con miras económicas, políticas y sociales, y ensamblado todo en la organización técnica de la producción, reparto y gastos, subordinándolo a organismos cooperativos, para evitar con todo ello los males que resultarían de la dispersión de capitales y esfuerzos), es algo que no puede tardar en producirse, frente a las críticas perspectivas económicas planteadas para nuestro país, que prometen reagravarse de día en día, si es que no se practican nuevos métodos y nuevos sistemas. Si la insensibilidad o incomprensión legislativa, (que es malicia cuando se pertenece a un partido político de principios democráticos sin abandonarse los intereses de la clase a la cual se pertenece), no es capaz de valorar esas circunstancias, América no podrá conquistar su bienestar económico, y sus instituciones políticas estarán sujetas a los trágicos destinos de las convulsiones, de las explosiones revolucionarias, especies de montoneras anárquicas,



que producen sangrías irreparables, y que nos crean un estado de dependencia y de sometimiento a los más audaces capitanes coaligados con un interés común, del interior y del extranjero.

La organización práctica de un sistema impositivo a las herencias y donaciones, la discutiremos en la segunda parte de este ensayo a base de los elementos sociológicos, económicos y políticos ya enunciados con anterioridad, conjuntamente con las consideraciones de orden legal, fiscal, etc., etc., que examinaremos; adelantamos solamente que los impuestos sucesorios tendrán que formar parte de un sistema fiscal racionalmente ordenado que deberá responder con su arquitectura a las nociones del individualismo social, dentro de un estado solidarista y justiciero.

### EVOLUCION DE LOS IMPUESTOS SUCESORIOS. DERECHO COMPARADO

Cuando León Say, casi en los albores del siglo xx expresaba, que si la evolución fiscal se orientaba hacia el triunfo de los impuestos personales, la civilización retrocedería muchos siglos, no sospechaba que en 1901, con el nacimiento de los impuestos progresivos en Francia, el problema de la tributación se inclinaría y acentuaría definitivamente por la ruta señalada por él como nefasta para la civilización.

Una breve noción histórica de la evolución de los impuestos sucesorios, nos ayudará a desentrañar los principios que los informan, y que por lo demás, ya han sido enunciados en el curso de este ensayo. (83)

Como primer recuerdo histórico, nos citan los textos, la *usucapio pro herede* en el derecho romano. Se pretendía con ella, salvar los intereses materiales del culto. Deuda para con los Dioses, pagada a los sacerdotes por parte de aquel que recibía la mayor parte de los bienes, aunque no fuera heredero. No se trataba de un verdadero impuesto como lo afirma Bijon, pero en este hecho, es posible

(83) Quien se interese por conocer la historia y evolución de los impuestos sucesorios, puede consultar entre numerosas obras la ya citada de Bijon que hemos seguido solo superficialmente y con el único propósito de destacar los hechos fundamentales.

descubrir el ejercicio de un poder, el cual, frente a la adquisición gratuita de bienes, encontraba en la gratuidad, una justificación de ventajas obtenidas por el beneficiario en el acto de la transmisión.

La Ley Julia, *vicesima hereditatum*, cuya finalidad era alimentar al fisco, por los gastos extraordinarios militares, nacida bajo la presión y la habilidad de Augusto y al parecer copiada de la legislación egipcia, es en realidad el primer precedente fiscal a este respecto. Los antecedentes de esta reglamentación pueden encontrarse en la ley Furia con las penas para el legatario que reclamaba más allá de un máximo fijo o en la ley Falcidia que limitaba el derecho de legar.

Lo que caracteriza a la *vicesima hereditatum*, era la exención que se hacía a los parientes próximos, y a los pobres, del tributo exigido. Los autores no distinguen qué se entendía en la ley por parientes próximos (*domestici heredes*, dice Plinio) ni cuál la condición del pobre eximido de la *vicesima*. Con el tiempo se eximió a los padres herederos del hijo, a los hermanos sucediéndose entre ellos y a las nietos sucesores de los abuelos. Bajo Trajano diez personas están comprendidas en la exención de la *vicesima*, principio éste que sufrió vicisitudes, ya que bajo Caracalla fué concedido a título individual o con la imposición el diez por ciento del monto heredado.

Independientemente de esta ley exclusivamente fiscal, se citan otras de carácter social, como la ley Julia *maritandis ordinibus* y Papia Poppea con penalidades para los célibes o para las personas que morían sin hijos, en cuyos casos el fisco recogía a veces hasta la mitad de la sucesión.

Por un lado, tenemos, pues, la ley fiscal *vicesima hereditatum*, para alimentar el erario militar, y por el otro, las leyes diríamos moralizadoras, con penalidades pecuniarias para los individuos que se consideraban “como que no habían cumplido todos sus deberes sociales”.

Mientras en el derecho romano aparece el poder público “gravando los patrimonios en virtud de un simple derecho de soberanía política”, en el derecho feudal de la Edad Media, el poder público percibe beneficios como propietario eminente de un bien, cuyo uso

es lo único que concede, y cuyo derecho, se funda precisamente, en la utilidad y goce de la posesión concedida a los particulares.

El Señor propietario eminente y único de la tierra, la reconquista a la muerte del tenedor precario e inviste de nuevo heredero. Esta costumbre admitió la excepción para los herederos directos explicable por lo demás, ya que los deberes pecuniarios para con el Señor se continuaban cumpliendo. El derecho a la investidura del nuevo poseedor, que equivalía a la renta de un año, si admitió la exención para los herederos directos, no fué regla general, y varió según las prácticas de cada región, aunque en realidad fuera la costumbre más seguida y respetada.

Las tasas de “insinuación”, complementarias del derecho de control, debidas ambas al soberano, y establecidas bajo Francisco 1° (la primera aseguraba la publicidad de las transmisiones - legados, fideicomisos, hipotecas, etc. y el segundo la fecha y la existencia misma del acto), son verdaderos impuestos fiscales, equivalentes a los actuales derechos de registro e informados algunas veces por los servicios proporcionados por el Estado a los particulares beneficiarios, y otras, por la presunción de una capacidad económica extraordinaria demostrada por la operación de la transmisión misma.

El derecho del *centième denier*, como se llamaba en Francia a la tasa por transmisión, se cobraba por el escribano en el acto del traspaso del inmueble, y por la centésima parte del valor del mismo, ya sea en el momento de la “insinuación” del acto, o en el de declaración de sucesión.

Esta rapidísima síntesis histórica despeja dos ideas esenciales que gobiernan el derecho fiscal posterior: “el Estado, cualquiera sea su forma constitucional, interviene, sea como propietario eminente, que podrá retomar la libre disposición del bien en el momento de la muerte del propietario titular, sea como poder público, que cobra un impuesto con motivo de una disposición de bienes, que protege y consagra, y a título del servicio proporcionado”.

El primer acto del gobierno revolucionario de 1790 fué simplificar y precisar el derecho fiscal, aboliendo las tasas de carácter feudal, señoriales y reales (derechos de contralor, de insinuación, de sello, de autenticación), y sancionando con la ley de 22 Frimario año III los derechos de registro, que unificaron las reglas de la per-

excepción. Ya hemos hablado en nuestra introducción de esta ley y no tenemos para qué insistir; queremos destacar solamente que se establecía una escala diferencial para la tasación de los muebles e inmuebles transmitidos por vía hereditaria, escala que variaba también en razón de la rama o del carácter del heredero. Los argumentos doctrinarios en pro y en contra de la exención de la línea directa, (considerada en el derecho medioeval tradicional como continuadora de la vida de los padres, ya que según el argumento de Plinio entre padres e hijos, no hay verdadera transmisión, sino, continuación de la propiedad), fueron rebatidos por Duchâtel al expresar, que la vocación hereditaria, surgía de la voluntad de la ley, y sobre todo, por la razón práctica de las necesidades fiscales. (84)

Las leyes posteriores en Francia, de 1816, 1832 y 1850, que rigen hasta que en 1901 se establece el principio de la progresividad, acentúan la tasación de los bienes muebles por la importancia que estos valores comienzan a conquistar en la economía mundial, manteniéndose las tasas para las líneas colaterales con una débil escala diferencial, según los grados del derecho sucesorio, y cada vez más pesadas, por razones principalmente fiscales.

Es a partir de 1901, en que los impuestos sucesorios, además del carácter primitivamente fiscal que había caracterizado su evolución a partir del derecho romano, introducen los rudimentos sociales que caracterizan los gravados hereditarios desde ese entonces en la legislación. Todos los fundamentos teóricos de los impuestos personales entran a abonar esta nueva tendencia, consideraciones éstas que las pasamos por alto, por haber sido ya expuestas, caracterizándose el ritmo evolutivo en un período cortísimo de años por las tasas confiscatorias, algunas veces hasta el 80 % en Francia para las transmisiones de bienes por causa de muerte. (85) Como elementos funcionales para estas nuevas tasas se encuentran las que se refieren especialmente al orden familiar: número de hijos, edad, monto de la partición hereditaria, etc., etc.

(84) El concepto de copropiedad familiar, como lo observa Bijon, que excluye hasta un cierto punto la idea de la transmisión de bienes, corresponde a un estado social definitivamente desaparecido. La tendencia socialista toca en ciertos aspectos el derecho feudal cuando substituye la familia por la colectividad.

(85) Para los parientes del de cujus, sin hijos, después del cuarto grado en las herencias que pasaban de 500 millones, la tasa de imposición llegó a alcanzar 93.80 %. (Tasa sucesoria, 46.80 más derechos de mutación 47).



Es importante hacer resaltar lo que los autores citan como el único justificativo del legislador para las tasas hereditarias crecientes: se dice que sólo los déficits de presupuesto y la avidez fiscal, han podido explicar estos atentados a los principios inmovibles de la propiedad y del régimen hereditario. Y siempre se olvida en análisis como el que anotamos, observar la constitución de la sociedad y las funciones del Estado actuales. El Estado, influenciado por las fuerzas democráticas cada vez más potentes, ha acrecentado sus funciones, extendidas al campo de la asistencia social; este acrecentamiento de funciones, ha traído un parejo aumento de los gastos que deben sufragarse con la fuente exclusiva de los impuestos. El estado trata por razones de subsistencia amparar y defender a las clases sociales desposeídas o indefensas en un régimen de capitalismo absoluto, y en esta orientación atemporadora y armonizadora, su acción, salvando las soluciones catastróficas, ha tenido que ser necesariamente revolucionaria en su legislación social y a medida que las necesidades se fueron presentando.

Tres experiencias importantes, nos cita Bijon, en lo referente a la legislación fiscal sobre las transmisiones hereditarias, que merecen examinarse aunque más no sea que ligeramente: la rusa, la italiana y la de Estados Unidos.

Por el decreto del 14-27 de Abril de 1918, el legislador soviético abolió las herencias tanto en las sucesiones *ab intestat* como en las testamentarias. Los bienes pertenecientes al de cujus volían en propiedad al Estado. Los descendientes y parientes cercanos, incapaces de trabajar, o indigentes a cargo del causante, podían sin embargo reclamar al Estado, sobre los bienes dejados, los medios indispensables para la existencia. En realidad, la socialización y nacionalización de las propiedades que caracterizó a la revolución leninista, hizo casi imposible el enriquecimiento personal por herencia. Los peligros que amenazaron la revolución integral comunista, aconsejaron la política conciliadora de la N. E. P. (nueva política económica). Influenciados por esa política tenemos dos antecedentes importantes: el código civil y el decreto fiscal del año 1926.

En el libro IV sobre el derecho sucesorio (arts. 416, 417, 418, 420 y sgs.) código de la familia, la herencia legal es sólo diferida hasta 10 mil rublos, entre los hijos, la esposa, los nietos, y los indigentes a cargo de la familia desde más de un año, por partes iguales. Más allá de los 10 mil rublos, concurre el Estado como participante único.

Posteriormente, por la ley sucesoria del 24 de Febrero de 1926, sin restablecerse estrictamente el derecho sucesorio, se fija un “barómetro para la tasa progresiva aplicable a las mutaciones por muerte”. Las cifras que nos dá Bijon, comentador de esta ley, nos aclararán las prácticas soviéticas. Los capitales entre mil y dos mil rublos pagan una sola tasa del 1 %; más allá de esto se ha previsto un derecho fijo y un derecho proporcional. “Así, un patrimonio de 300.000 rublos paga un derecho *forfaitaire* de 58.540 rublos por los primeros 200.000 rublos y un derecho proporcional del 60 % por los 100 mil rublos restantes, lo que hace un total de 118.540 rublos, o sea un poco más del 39 %; para un patrimonio de 1 millón de rublos, el derecho sería de 68.8 %, y para un patrimonio de 5.500.000 rublos sería del 86 %. Los fundamentos de este decreto los concretan sus autores en estas palabras: “A fin de facilitar la posibilidad de continuar la existencia de las empresas comerciales e industriales, después de la muerte de su propietario, como para engendrar condiciones más favorables a la creación y afluencia de riquezas materiales y de fondos...” Palabras son éstas que demuestran la agudeza y la franqueza del legislador soviético, que no tiene inconveniente en renunciar a la teoría en sus afirmaciones extremas, para ajustarse a la realidad económica que la historia le ha deparado.

---

Desde 1912, con la creación del impuesto a la renta, la disminución de los impuestos al consumo, y la creación en 1914 de los impuestos sucesorios, los EE. UU. han seguido en materia de legislación fiscal la tendencia general de gravar cada vez más la fortuna adquirida y los capitales. Los desequilibrios creados por los gastos cuantiosos de la guerra y el régimen de las pensiones adoptado por el Bonus Bill, con primas especiales para los antiguos comba-

tientes, justificaron las tasas sucesorias del 25 % al 40 % en 1925 y el gravado a las donaciones que hasta entonces permanecían exentas de tasación. Las razones que se han hecho valer en los EE. UU. han sido exclusivamente fiscales y económicas, habiéndose mantenido las tasas en un prudente grado, sin alcanzar jamás el desarrollo que en Francia o en Inglaterra.

---

Italia, ha seguido en esta materia, un singular camino. Hasta la reforma del año 1923, inspirada por Mussolini, por las leyes de 1915, 1919 y 1921, las tasaciones hereditarias alcanzaban en algunos casos a confiscar totalmente el patrimonio hereditario. Para los ascendientes y descendientes en línea directa, las tasas variaban entre 1.80 % para los patrimonios inferiores a cinco mil liras y 36 % para los superiores a 20 millones. Para el cónyuge alcanzaban a 43.20 %; para los hermanos 50.40 %; para el nieto 57.60; biznieto 72 % y para los demás parientes 90 %. Debía agregarse a esto, una tasa suplementaria del 6,9, y 12 por ciento sobre la cuota parte de los herederos o legatarios beneficiarios de valores superiores a 200 mil liras si poseían ya patrimonios superiores respectivamente a 200 mil, 400 mil y 600 mil liras.

El 30 de Diciembre de 1923 bajo el Ministerio del Sr. de Stefani, por un decreto real, se cambia totalmente el sentido de la legislación fiscal sucesoria.

El sentido esencial de esa reforma, es la exención total de derechos sucesorios al *núcleo familiar*, especie de revivieencia de los principios del antiguo derecho romano.

No se trata de la familia en el sentido del parentesco, sino de la familia que surge de la comunidad de vida. Componen la familia, aquellas personas que viven o que se presume que viven en común. En esto se asemeja la concepción Mussoliniana a la legislación soviética, ya que como hemos visto, la herencia beneficiaba sólo a las personas comprendidas en el núcleo familiar, o a aquellas otras indigentes o incapaces de trabajar que vivían en esa comunidad de vida.

Para el legislador fascista este grupo lo forman: 1. -- los pa-

rientes en línea directa, comprendidos los hijos naturales reconocidos, (para los adoptivos la tasa es la mitad); 2. -- el cónyuge; 3. -- los hermanos; 4. -- los nietos; 5. -- los descendientes de hermanos y hermanas del causante si suceden por representación. Las tasas progresivas para los demás parientes o no parientes, es la misma cualquiera sea el grado, alcanzando al 10 % para las sucesiones inferiores a 10 mil liras, y elevándose hasta el 50 % para las sucesiones superiores a 10 millones.

---

La breve reseña histórica que hemos hecho de los impuestos sucesorios, nos prueba, que si bien la tendencia de gravar de más en más las herencias y donaciones, ha sido inspirada en necesidades fiscales, por el recargo de los presupuestos al acrecentarse las funciones sociales del Estado, el concepto que el legislador ha tenido, no ha sido exclusivamente fiscal, sino que al tomar contacto con la realidad social y bajo la influencia de fuerzas económicas y sociales, ha incorporado al articulado mismo de esas leyes los factores que en nuestro concepto son los determinantes de los impuestos en general y de las tasas sucesorias en particular; esos factores, ya analizados, son unas veces, la familia, el trabajo, la propiedad, etc., otras las fuerzas económicas, y a veces las directivas que el legislador se haya trazado en la organización de la sociedad y del Estado.

Por ello, pensamos, que la teoría interpretativa de los impuestos sucesorios, es esencialmente política, y que el sentido de equidad, de elaboración constante en la conciencia del hombre civilizado, no debemos buscarlo por los caminos que señala la teoría de interpretación económica de los impuestos (que a fuerza de realismo teórico, es en sus efectos y resultados una abstracción), sino en este conjunto de causas y realidades sociales (económicas, familiares, sociológicas, etc.) las únicas que abonarán con éxito la conciencia y la mentalidad del legislador.

A continuación resumiremos algunos de los temperamentos propuestos para la solución del problema de las herencias y donaciones, unas referidas al derecho y otras de carácter esencialmente financiero.



## PROYECTOS LIMITATIVOS

Stuart Mill, respetuoso del principio de propiedad privada y del poder de disponer de los bienes por testamento, impresionado por la situación parasitaria del heredero, ideó un proyecto ingenioso. El causante podía disponer libremente de sus bienes, para quien no existía ninguna limitación, pero el heredero no podía recibir más allá de lo necesario para una vida independiente. La limitación era pues para el heredero, y no para el causante. Con este procedimiento, el testador debía necesariamente imponer herederos suficientes como para repartir entre ellos el máximo permitido por la ley.

“Las desigualdades de fortuna, — dice Stuart Mill — que nacen de una desigualdad de industria, de economía, de perseverancia, de talento, y aún en cierta medida, de ocasiones favorables, son inseparables del principio de propiedad privada, y si aceptamos el principio debemos soportar las consecuencias; pero no encuentro censurable fijar un límite a lo que el individuo puede recibir a título de simple favor de sus semejantes, sin haber empleado o puesto en acción sus actividades, y a exigir que este individuo, si desea aumentar su fortuna trabaje en este sentido”. Su pensamiento estaba fijo en la clase media, en la necesidad de atenuar el pauperismo, y en la posibilidad de que el capitalista, invirtiera sus capitales en obras de utilidad general, pero no se hacía ilusiones sobre el éxito práctico de tal procedimiento ya que él mismo admitió los fraudes y los procedimientos tendentes a violar la misma ley.

---

Rignano, generalizando las ideas de Huet en su obra “Le Regne social du Christianisme”, según su propia expresión, propone un proyecto, que debía aminorar los males que con el procedimiento de Huet debían producirse.

Huet, acepta que el testador pueda disponer íntegramente de sus bienes, pero niega al heredero la facultad de disponer de los mismos recibidos a título gratuito. Crea, en definitiva, para el heredero, una especie de usufructo en vida de los bienes heredados y le acuerda sólo el privilegio de disponer, como su antecesor, de los que haya creado con su actividad y trabajo.

Para Rignano, la existencia de estos usufructuos, paralizarían la economía, al inmovilizar bienes en poder del usufructuario, y generalizando el principio, propone en su proyecto máximo este ingenioso sistema, a base de una progresión que es susceptible de variaciones frente a situaciones concretas.

“Sea A un particular que deja un patrimonio (a). El estado, al intervenir como heredero, se apropiará de  $\frac{1}{3}$  mientras que los otros  $\frac{2}{3}$  irán a B heredero de A. Supongamos que B, por su trabajo y su ahorro, aumenta este patrimonio ( $\frac{2}{3}a$ ) de un valor representado por (b). A su muerte, el Estado hará del monto ( $\frac{2}{3}a + b$ ) dos partes:  $\frac{2}{3}a$  y b; tomará  $\frac{1}{3}$  sobre la segunda (b), pero sobre la parte ( $\frac{2}{3}a$ ) que representa el patrimonio heredado por B del primer acumulador A, se reservará una fracción más elevada, los  $\frac{2}{3}$ . Así C, heredero de B, no recibirá más que  $\frac{1}{3}$ ,  $\frac{2}{3}a + \frac{2}{3}b$ ; mientras que el Estado percibirá  $\frac{2}{3}$ ,  $\frac{2}{3}a + \frac{1}{3}b$ . Supongamos que C a su vez, por el trabajo y el ahorro, aumenta el patrimonio recibido de un valor c. A su muerte, el Estado hará del monto  $\frac{1}{3}$ ,  $\frac{2}{3}a + \frac{2}{3}b + c$ , tres partes:  $\frac{1}{3}$ ,  $\frac{2}{3}a - \frac{2}{3}b$  y c. Percibirá  $\frac{1}{3}c$ ,  $\frac{2}{3}$  de  $\frac{2}{3}b$ , que representa el monto del patrimonio que C ha recibido directamente del acumulador B. Pero sobre la cuota  $\frac{1}{3}$  ( $\frac{2}{3}a$ ) que representa el monto del patrimonio que C ha recibido de A, después de dos transmisiones de propiedad privada, el Estado se reserva los  $\frac{3}{3}$ , es decir la totalidad. De suerte que D, heredero de C, tendrá solamente:  $\frac{1}{3}$  ( $\frac{2}{3}b$ ) +  $\frac{2}{3}c = \frac{2}{9}b + \frac{2}{3}c$  mientras que el Estado percibirá:  $\frac{1}{3}$  ( $\frac{2}{3}a$ ) +  $\frac{2}{3}$  ( $\frac{2}{9}b$ ) +  $\frac{1}{3}c$ . Finalmente, a la muerte de C, el Estado habrá percibido el monto del patrimonio de A, los  $\frac{7}{9}$  del monto del patrimonio de B, y el tercio del patrimonio de C. Según este método, las percepciones no serían más progresivas en razón de la importancia de los patrimonios, sino, en razón del número de transmisiones que hubieran soportado. En otros términos, las percepciones en lugar de ser progresivas en el espacio, serían progresivas en el tiempo”.

Rignano, tiende con su proyecto, a contestar dos objeciones importantes la de la acumulación privada de capitales, y el respeto al productor a disponer de los bienes creados por su trabajo; el objetivo en definitiva es, la vuelta a la colectividad, con la muerte del causante, de los capitales y de los instrumentos de trabajo que son hoy objeto de apropiación privada.

En el proyecto mínimo, más adaptado según Rignano a las circunstancias sociales y políticas y a la organización misma del Estado, Rignano vuelve al concepto general de los impuestos sucesorios, pero esta vez, imponiendo tasas discriminatorias según sea el origen de los bienes. Para los bienes recibidos a título gratuito (herencia, donación, legado) la tasa sería el cuádruplo o el quíntuplo de la que actualmente rige, aplicándose a los bienes creados por el trabajo la tasa normal que funciona en la legislación para las transmisiones en general.

GUILLERMO AHUMADA

---