

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

NOCIONES E IDEAS SOBRE EL IMPUESTO

TEORIA GENERAL DEL IMPUESTO

El principio de la capacidad contributiva y los índices de interpretación política

La noción y la idea del impuesto no han sido siempre las mismas, sino que ellas han cambiado en el curso de los tiempos de acuerdo a realidades históricas y en función de la clase que detentaba el poder, encontrándose en las legislaciones que a través de la historia pueden examinarse, contenidos de los prejuicios y de las modalidades de la clase social, que monopolizando la fuerza política, encontraba en la fórmula del impuesto, su expresión.

La idea de justicia, no tiene pues, como concepto ético, un valor absoluto; cada pueblo, cada generación, tiene de la justicia una idea que le es particular; y así enfrentadas las clases poseedoras con las desposeídas, las vemos, animando la vida, en luchas constantes, imponiendo, según cual fuera la que estuviera en el poder, aquellos principios que les eran más favorables.

La evolución normal, fuera de los cambios catastróficos, que son parte de la evolución misma, a medida que la fuerza política pasaba a las fuerzas no poseedoras, más numerosa, ha hecho que el ideal de justicia de las clases pobres esté en trances de imponerse. La idea de justicia ha dicho el profesor Gèze, es una idea fuerza que en la vida de los pueblos ha ejercido y continúa ejerciendo una influencia considerable; es por el triunfo de esta idea que las revoluciones políticas han sido hechas.

Así como comprendemos la historia de los pueblos a través de los acontecimientos económicos — de los cuales nos servimos

como de índices interpretativos, — así también pensamos que el factor dominante que explica la evolución de los impuestos, debemos buscarlo esencialmente en factores económicos; y aunque esta idea es sólo admitida parcialmente por algunos financistas (ya que la casi totalidad no se preocupa por investigar el origen y raíz profunda de los fenómenos, contentándose con la descripción formal y exterior de esos fenómenos, cristalizados en una legislación fiscal), nosotros pensamos, que los cambios fiscales, son provocados por los cambios sociales y económicos, siendo aquellos una consecuencia de las transformaciones económicas.

Negar esta interdependencia, o más claramente, negar la subordinación de los problemas de la fiscalidad a la organización económica de una sociedad determinada en un momento dado, es en nuestro sentir, hacer caso omiso del índice esencial determinante en la resolución de los problemas prácticos.

La visión e interpretación económica de los fenómenos fiscales, como hechos sociales, nos lleva a afirmar que el impuesto no es más que una categoría histórica, y que las cristalizaciones y formas que los impuestos han conquistado en la vida de los pueblos, ha dependido del tipo de la organización de la producción y del consumo como una determinante o resultante de estas fuerzas dominantes.

La sagacidad del político, que pretenda hacer obra duradera basándose en la interpretación de los hechos económicos, radicará en el grado con que pueda intuir el desenvolvimiento y organización de la producción y el consumo. Esta intuición le servirá como de línea general, sin que por ello pretenda que se deba descuidar el problema del rendimiento fiscal del cual depende la vida del estado, ya que en el momento preciso en que le toque actuar, deberá resolverlo teniendo en cuenta esos factores concretos.

El mundo de la producción se ha internacionalizado, pudiéndose afirmar que bajo el presente régimen de la propiedad privada y la producción capitalista, todo tiende a concentrarse en manos de la producción monopolizadora y centralizadora de los trusts; el individuo abandona su actividad individual para participar en las compañías por acciones; estas compañías ensanchan sus límites hasta la formación de corporaciones con responsabili-

dad limitada, dando lugar, las corporaciones, a la formación de los trusts.

El financista no puede discutir ni negar estos hechos que surgen bajo el imperio del régimen liberal de la libre concurrencia, que por las vías del comercio, ha socializado la producción sin socializar la distribución, y pretender fundar un régimen fiscal sobre los supuestos de una economía individual primitiva, negándose a la aceptación de los nuevos hechos, es hacer obra sin sentido.

Este régimen de la explotación capitalista que se presenta en algunas partes en formas muy agudas, ya que la economía de los estados industriales, es distinta a la de los países agrícolas y a su vez distinta a la de los países con explotación mixta, hace que los problemas financieros se planteen de distinta manera según sea el campo de su actividad y estudio.

Y así Seligman, afirma que, en una economía basada en la esclavitud, el esclavo no tiene otra importancia que la de un instrumento de trabajo, como que en una economía en países de grandes terratenientes, se hace caso omiso de la función de los intereses comerciales y capitalistas. (1)

Afirmar, como lo hacen algunos, que el objetivo de un sistema de impuestos, no debe ser otro que el fiscal, oponiendo este principio como tesis a los que sostienen que sus objetivos son sociales, entendiéndose con ello que el sistema debe tender a operar un cambio deseable en las relaciones sociales, es oponer principios que en el campo teórico y abstracto, no tienen sentido.

En realidad, el estado, no puede obtener recursos sin influenciar el campo social y económico, y si pudiéramos imaginar un impuesto, como lo dice Seligman, exclusivamente fiscal, nos encontraríamos en presencia de una diversidad de resultados imprevistos, sociales como fiscales, o mejor dicho, sociales por ser fiscales.

Pero en la vida de los estados modernos existe una promiscuidad de intereses del hecho de la convivencia de las distintas clases sociales que forman un estado; por un lado, podríamos contemplar una gran división: la clase capitalista y la proletaria (en-

(1) Essais sur l'impôt. E. R. A. Seligman — Giard 1914 — 2 T.

gendrada en el capitalismo), y dentro del capitalismo, numerosas agrupaciones que se interinfluncian entre sí persiguiendo cada una sus propios intereses, obrando muchas veces armónicamente entre sí, o infiriendo con su actividad dinámica, al perseguir iguales o distintos intereses, una lesión a los intereses de los otros grupos.

Por otro lado, el estado como organización política, cada vez más influenciado en sus directivas invasoras por las clases trabajadoras, persiguiendo también sus intereses, y tratando con soluciones políticas de emergencia echar el fardo de las cargas sociales sobre las clases capitalistas o privilegiadas, parece desenvolverse frente a intereses antinómicos.

Pero en el instante mismo en que el impuesto se esgrime como instrumento de represalias, y en que la guerra de intereses se desenmascara, las clases o grupos lesionados se defienden tanto en el campo económico, como en el político.

Si el impuesto que el legislador destinaba a ciertos objetivos y calculando que lo debía pagar tal grupo, determinado, se difunde, incidiendo a veces sobre quienes no se quería, se agudiza el desequilibrio; y si por el contrario, es absorbido, recayendo sin traspaso alguno sobre el grupo que se previó, disminuyendo el valor venal de los bienes gravados al disminuir su valor locativo (desde que el valor capital no es más que el cálculo de la capitalización de la renta real o presuntiva), puede llegarse a la aniquilación de una cierta categoría de capitalistas, que traería la protesta, por su irritante desigualdad, fuera de que el estado, imprevisor, sobre las formas de aprovechamiento de una determinada riqueza, habría muerto sin provecho alguno una fuente de recursos excelente si en su lugar se hubiera empleado un sistema moderado y prudente.

Y si esto puede pasarse en el campo económico, calcúlese lo que se pasará en el político que en última instancia, es como la marea de la inestabilidad económica.

El predominio político creciente de las clases no privilegiadas, ha contribuido a aminorar la tiranía económica, que se hacía tiranía política, al cristalizarse en leyes fiscales de privilegio sobre la base de un cuerpo de doctrina, jurisprudencial y legal armonizador de los intereses económicos.

Se ha visto que el impuesto sobre los consumos, (sobre el que todavía se hacen descansar los presupuestos en países coloniales y a economía poco desarrollada) eran, como lo dice Seligman, injustos e irracionales: porque un impuesto sobre los artículos de lujo, no daría resultados fiscales, y un impuesto sobre los artículos de primera necesidad, recaería con su vigor aplastante sobre las clases pobres, demostrándose que con un impuesto sobre el consumo, se obstaculizaría la producción y traería mayores inconvenientes que un impuesto sobre la producción sin tener ninguna de sus ventajas.

La observación de estos hechos, descartó pues la idea nacida en la Edad Media, de que los impuestos al consumo sobre las cosas necesarias 'forzaría a los obreros a trabajar más duramente'; las razones fiscales sugeridas por la realidad fueron luego apoyadas por toda una teoría política sobre la injusticia que implicaba gravar a las clases menos capacitadas con cargas que estaban en relación inversa con sus recursos.

Como no hay otra forma de imposición que las que se refieren a la producción o al consumo, las dos únicas fuentes fiscales, la práctica general giró entonces hacia los gravados a la producción (en la cosa misma o en el beneficio obtenido por el titular del derecho sobre la cosa) combinándose luego las fuentes de imposición en un método general fiscal para alcanzarlas, métodos que variaron en sus direcciones y aplicaciones según fueran los países y los tiempos.

Las teorías fiscales, como teorías sociales, surgidas del análisis de los hechos, ya que los resultados inmediatos de la fiscalidad, deben apreciarse en este caso por el rendimiento obtenido en el fin perseguido, han tenido éxito cuando se las ha plasmado en la realidad conaturalizándose con ella, y han fracasado necesariamente cada vez que las divagaciones mentales llegaron a legislar teorías y no costumbres o modos de ser de una economía determinada.

Los conceptos financieros han evolucionado en este sentido aceleradamente, y podemos afirmar como definitivamente asentado, el principio de que el impuesto ha dejado de ser una resultante de fuerzas individuales, para pasar a ser un producto de fuerzas sociales.

El impuesto, es hoy, un deber y una contribución social, que deben los individuos, por el hecho de formar parte de una colectividad políticamente organizada.

¿A qué obliga ese deber? ¿Cuáles son los criterios de repartición de las cargas?

Podemos afirmar que dos teorías fundamentales se enfrentan en pugna. La una, la llamada teoría del beneficio, y la otra, la teoría de las facultades, completada con lo que nosotros llamamos los índices de interpretación política.

Examinémoslas por su orden cronológico.

Según la "Benefit Theory", el estado no es otra cosa que una gran sociedad por acciones, en la que los individuos, son los accionistas, considerándose a cada uno, como obteniendo de la actividad de esta sociedad una suma determinada de provechos, correspondientes o equivalentes a lo que cada uno habría colocado en la empresa".

El impuesto, no vendría a ser más que una prima de seguro, por la protección que el estado acordaba a los bienes y a las vidas de los individuos, traduciéndose el beneficio monetario que cada individuo debería esperar de la empresa, en servicios de protección. Esta función de protección, debería estar, en todo caso, en relación con la porción de bienes de cada individuo.

No tenemos para qué ahondar sobre la exposición y crítica de esta teoría, que la hemos discutido en otro lugar ⁽²⁾, y que tiene para nosotros el valor de una referencia histórica (aunque presente siempre en los textos clásicos de finanzas y por ese mismo motivo anticuados), pero que no condice con la realidad ni con las funciones del estado en la época actual. Los individuos obtienen beneficios de la acción del estado, pero generalmente esos beneficios están en razón inversa de la cuantía de sus bienes, y la idea del estado gendarme, ha cedido su lugar al del estado democrático, en que se considera a la sociedad como un todo, como una gran familia, en la que los miembros dependen los unos de los otros como partes de un mismo todo.

La clasificación de las rentas públicas, — distinguiéndose la noción del impuesto, de la de precio, de la de las tasas y de

(2) Interpretación política de los impuestos sucesorios. G. A. 1931.

las contribuciones especiales, — ha contribuído igualmente al desprestigio de la teoría, predominando en la idea del impuesto, el principio del interés común, del interés general, contrariamente a los servicios que el estado presta a los individuos beneficiarios de servicios particulares, y por los que el estado recibe una remuneración especial.

Comprobados en el campo teórico y práctico los fenómenos de la difusión y de la absorción o capitalización del impuesto, se presentó a los economistas desde Mill, la necesidad de buscar otros principios más de acuerdo con las ideas de justicia democrática en la repartición de las cargas impositivas.

El principio individualista en la interpretación de la teoría del impuesto, no satisfacía al espíritu científico, ni se coordinaba con las funciones modernas del estado, además de que por otra parte los efectos de los impuestos, eran esencialmente sociales antes que individuales.

La teoría del beneficio fué substituída por la teoría de la capacidad contributiva familiar o individual.

La dificultad radicaba en el análisis de lo que debía entenderse por capacidad o facultad, afirmándose en el campo polémico, que ella residía en la igualdad de sacrificios, y que el sacrificio de la carga del impuesto se medía, ya por la propiedad o por la renta del contribuyente (objetivamente), o bien subjetivamente, con los índices del gasto.

La palabra facultad, dentro de la moderna teoría, reúne dos elementos: el que se refiere al sacrificio de la **producción** y el que se refiere al gasto o al consumo.

Las objeciones formuladas a esta teoría, fundadas precisamente en el principio del sacrificio (igual o mínimo) por los que se preguntan, ¿cuál es la carga que pesa sobre el individuo en virtud del pago al fisco y cuanto le queda de su propiedad o de su renta para el propio consumo?, creemos, como lo afirma Seligman, que es inconsistente, desde que en esa objeción no se contempla más que un lado del problema: el del consumo, sin observar el otro aspecto que la teoría comprende en su correcta interpretación, cual es, el que se refiere al sacrificio de la producción, o en la obtención de la renta.

En el enunciado de este aspecto, implícitamente comprende-

mos el problema del privilegio, en todas sus formas sociales, y entramos entonces en las averiguaciones tendientes a saber cuál ha sido el sacrificio del individuo en la obtención de la renta de que dispone para su gasto o consumo, o para su empleo en otras funciones remunerativas que acrecentarán sus beneficios con el acrecentamiento de su capital, presentándose desde ese instante mismo, un fecundo campo de sugerencias que hacen de las finanzas una ciencia verdaderamente social.

A este principio, débese, en primer término atribuir la escala progresiva creciente de las tasas sucesorias, la discriminación de las rentas según sus fuentes (en el impuesto a las rentas), los grabados a las tierras libres de mejoras, la desgravación de las rentas obtenidas por el trabajo, etc., etc., que oportunamente analizaremos; principios que los vemos actuar en las legislaciones fiscales de todos los países civilizados y democráticos.

El antiguo principio del beneficio, era esencialmente individualista, mientras que el actual concepto de la capacidad o facultad, en función del sacrificio, contemplando los dos aspectos sociales, producción y consumo, con el índice del privilegio, es esencialmente social.

Delimitado en sus premisas teóricas, el principio de la capacidad, surgiría para el legislador imbuído de estas teorías, el problema práctico de su aplicación. ¿Cuál es la medida o cuál el índice de estas valoraciones?

Pensamos nosotros que aquí entra en juego un criterio esencialmente político de interpretación, el que unas veces se funda en previsiones y resultados económicos, otras, en razones de orden sociológico, otras en principios de orden democrático.

“Nosotros pretendemos (decíamos en otro ensayo), que una tal concepción (nos referíamos a la interpretación llamada exclusivamente económica), 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 refieren, pesen sobre el presupuesto del estado, el criterio de tasación para las transmisiones hereditarias, será bien distinto a que si esas cargas pasasen sobre el presupuesto familiar. Y así de cada impuesto. Y aún más: podrán muchas veces subordinarse esos hechos a los fines mediatos perseguidos por el legislador, en lo que a la vida y orientación organizadora del estado se refiere, fines que se acordarán siempre con los hechos ya que son los únicos que deben consultarse para resolver las posibilidades futuras”.

La interpretación política de los criterios de valoración del principio de la capacidad contributiva, fundado en razones demográficas o sociológicas o familiares, etc. etc. surge para nosotros como resultado de las precedentes y primarias apreciaciones económicas de una sociedad determinada.

La economía pues, de una sociedad campesina o agraria, o industrial o comercial o influenciada por estos diversos factores mixtos en un régimen liberal de tipo capitalista y con el sistema de propiedad privada, o ya se trate de una sociedad socialista, con las relaciones de organización que esta supone, es el factor que caracteriza como fuerza dominante el complejo social. De sus cambios dependen las relaciones fiscales, como hechos sociales, y como partes de un todo, en el que el hecho fiscal no es más que una manifestación aislada.

Si nos fuera posible imaginar un tipo ideal de sociedad tipo capitalista, diríamos, que en la medida en que esa sociedad ha ido desarrollándose y creciendo, ha ido también paralelamente acrecentándose el desarrollo de la clase proletaria, engendrada precisamente en su actividad centralizadora absorbente. Pero como este tipo ideal no es posible encontrarlo en la realidad, por la defensa instintiva y vital de la clase proletaria, podemos decir, que los estados modernos y democráticos con el acuerdo de los derechos políticos generalizados a todas las clases, han encontrado en el lega-

lismo la vida de la evolución: por ese camino se frena la actividad desbordante y dinámica del capitalismo, y legislativamente se mitigan los desequilibrios que su actividad engendra, conservándose siempre en el ánimo de la clase vencida la esperanza en el triunfo de las mejoras perseguidas.

En estos flujos y reflujos de la vida social se mecen las ilusiones del progreso.

Un ordenamiento jurídico determinado — decíamos en otro ensayo — no es una cuestión abstracta sino que arraiga 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 ese sentido afirmar, que economía y derecho, o economía y política, confunden tan íntimamente sus fronteras, que las formas externas jurídicas en las que aquella se vuelca, son exponentes, potenciales de las fuerzas económicas más fuertes y triunfales.

Un análisis somero de ciertas instituciones jurídicas, nos lleva 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 de 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 ageno 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 dominados o indefensos. Pero a medida que estos grupos 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 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 constituyen 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 podrá el fisco asegurarse esa productividad, ya sea exclusivamente con el gravado a los consumos (inversamente proporcionales a las fortunas 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 Griziotti), 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 Vitti de Marco y Einaudi.

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 repre-

sentan 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 sino 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 arbitrario 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 Griziotti.

Los que fundamentan la interpretación económica de los impuestos 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, por ejemplo, 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 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 acercamiento 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., 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 aquellos 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 administra-

tivo, 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 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.

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 dice 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.

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 hallan 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.

El instituto de los impuestos, esencialmente jurídico, ha perdido por otra parte, también, sus derechos a una vida autóctona, porque las bases económicas sobre las cuales descansa, se han hecho, de nacionales, internacionales, surgiendo, no solamente problemas exclusivamente financieros, como el de las dobles imposiciones internacionales, sino también problemas, que por ser financieros, interesan al orden político e institucional de los estados.

La vida moderna se ha hecho hoy más complicada de lo que podríamos soñarla, por las comunicaciones y el comercio. Las

fronteras ya no cuentan para nadie, y menos para el capitalismo que no tiene patria; los pueblos pierden cada vez más sus derechos a una vida autóctona, y las bases de estabilidad en que hasta ahora se sustentaba todo un orden creado, tambalean o fluctúan, como resultantes de las variantes de la vida económica. Instituciones políticas o económicas que hasta ayer nos satisfacían, las miramos hoy como paradójicamente inadaptadas a la realidad; se vive en cierta manera una hora anárquica engendrada en los precedentes tiempos, por un desequilibrio entre la distribución y el consumo, y sólo los pueblos que son capaces de deshacerse de la armazón de las teorías tradicionales, substituyéndolas por las leyes nacidas en la necesidad diaria, con las correcciones que esa misma necesidad dicte, demuestran un sentido de vitalidad inteligente en medio de la catástrofe universal, engendrada por un capitalismo sin control. Ya no sabemos como defendernos, y la política de los estados se encamina a practicar los más repudiados expedientes financieros: el aislamiento entre murallas chinas, creyéndose regular en cierta manera el orden económico. Los pueblos se adaptarían a vivir dentro de sus fronteras, si es que no hubieran probado y conocido las ventajas del intercambio y del comercio; es ya tarde para retornar a la vida pastoril, como que también apremia salvarse de la desocupación en los países industriales, y las fronteras cerradas hacen entonces más insupportable la asfixia.

Estas crisis financieras, son resultantes de la crisis económica, y podemos afirmar, que dentro de la construcción del sistema capitalista, el empobrecimiento de una zona, por más apartada que se encuentre en el planeta, repercute en la unidad del sistema, desfavorablemente, desarticulándolo.

Si un sistema financiero, es como un parásito que vive siempre del sistema económico que lo nutre, quiere decir, que las alternativas de la vida de éste, influirán de inmediato sobre aquél.

En nuestro país, como en todas las zonas del planeta, este fenómeno se presenta con carácter agudo. Los déficits de presupuesto crecen como aluvión a medida que los años pasan, y amenazan con crisis políticas con las características de las bancarrotas desde que no pueden pagarse las deudas externas e internas.

Si este fenómeno es universal, y lo constatamos en países en los cuales los impuestos al consumo, constituyen una débil base de financiación de sus presupuestos, los países como el nuestro, en que los presupuestos se financian exclusivamente con los recursos de aduana, han sufrido doblemente los efectos de la guerra económica, habiéndonos visto obligados a buscar en las fuentes internas las rentas necesarias para subvenir las necesidades de la vida del estado.

Así han nacido los proyectos de impuesto a la renta, al lado de otros impuestos directos personales, con bases de justicia democrática, con el objeto de contrarrestar los efectos del malestar financiero, habiendo tenido sanción alguno de ellos no obstante los reparos legales, institucionales y económicos, ya que frente a necesidades apremiantes no se podía entrar en discusiones legalistas, que hubieran podido demorar u obstaculizar su sanción y de las que nos ocuparemos más adelante .

Queremos solamente adelantar un reparo: que el impuesto a la renta que tiene vigencia en los países democráticos, con los requisitos que él supone, descansando en su gran totalidad en las fuentes de renta del capital o del capital y el trabajo combinados, y en una débil escala en las rentas del trabajo, en nuestro país descansan hasta hoy en su gran totalidad, casi exclusivamente sobre los trabajadores, por la evasión total que se produce de las rentas del capital, a causa del deficiente control fiscal y de su indiferencia al respecto; paradójica realidad es esta, que deberá ser corregida de inmediato, ya que la capacidad de pago está hoy acrecentada entre las clases capitalistas que viven cómodamente frente al sacrificio de las clases trabajadoras.

LA PALABRA "FACULTAD" Y EL PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Hemos dicho que el impuesto, en los países civilizados modernos, no se lo debe en virtud de una contraprestación, sino que los individuos, por el solo hecho de formar parte de una colectividad política organizada, están obligados a pagarlo, en virtud de un deber social.

La teoría de las facultades, nos ha llevado a afirmar, citando los conceptos de Seligman, que ella “no implica solamente el poder de producción natural o adquirido: comprende también al menos, la facultad de poner en acción esos poderes, la manera como esos poderes son efectivamente cumplidos y los resultados de esos empleos, medidos por el acrecentamiento periódico o permanente del capital del productor. Los elementos que componen las facultades son pues dobles: los que se refieren a la adquisición o a la producción y lo que se refieren al gasto o al consumo”. La facultad consistiría, pues, en la capacidad de pago medida por la proporción del producto y de la renta, cuya privación impondría a cada uno, un sacrificio igual al de su vecino. ¿A qué obliga el deber social, y cómo se mide el sacrificio individual? Mientras unos piensan que la teoría de las facultades conduce a los impuestos proporcionales, nosotros pensamos que ella es el fundamento de las tasas progresivas, ya que “los impuestos, mientras nos privan de los medios de satisfacer nuestras necesidades, nos imponen un sacrificio. Pero el sacrificio sufrido por el abandono de una parte de lo que nos permite satisfacer nuestras necesidades, es muy diferente del sacrificio sufrido por el abandono de lo que satisface nuestras necesidades menos urgente... Y puesto que nuestros deseos, desde los de efectiva necesidad, hasta los de confort, al lujo relativo, al extremo lujo, cabalgan imperceptiblemente los unos sobre los otros, la lógica exige que la progresión sea gradual”.

La teoría de las facultades, pues, debemos relacionarla como ya lo decíamos, con los dos elementos, que en función del sacrificio en la obtención de una renta o en su privación, se refieren a la producción de la misma o a su gasto o consumo. Establecer el límite del sacrificio referido a la producción y al consumo de una renta, forma parte de la práctica legislativa, y es este el momento en que nosotros pensamos que entra en función el criterio de las valoraciones políticas (comprendiendo en esta denominación razones de orden económico, sociológico, financiero, familiar, etc., etc.), para establecer el quantum de la cuota impositiva, las desgravaciones, exenciones y discriminaciones, según sea la naturaleza de la renta, factores todos que completan la teoría de las fa-

cultades, con esta que hemos llamado los índices de interpretación política.

RENTA Y CAPITAL

Irwing Fisher, después de haber hecho las distinciones entre la riqueza, la cual la hace consistir en objetos materiales apropiados, y la propiedad que representa los derechos a esos objetos, y de especificar que la riqueza comprende todos los derechos, de cualquier naturaleza que ellos sean; que los servicios, son las ventajas de la riqueza; que las satisfacciones, son el goce de los servicios; y la deseabilidad, o utilidad, son el deseo de la riqueza, de la propiedad, de los servicios o de las satisfacciones; que los precios son las relaciones de cambio entre cantidades de riqueza, de propiedad o de servicios, y que el valor, es el precio de una cualquiera de estas cosas multiplicada por la cantidad, nos define al capital, como un "stock de riqueza existente en un momento preciso", mientras que la renta, es un "movimiento (un aflujo) de servicios durante un cierto período de tiempo".

El capital, es una riqueza concreta, mientras que la renta, consiste en servicios abstractos. Y ejemplificando estos conceptos, Fisher dice, que la renta de un instrumento cualquiera, es el aflujo de los servicios que este instrumento proporciona; que la renta de una comunidad, es el aflujo total de servicios de todos los instrumentos de esta comunidad, y que la renta de un individuo, es el aflujo total de servicios que le proporciona su propiedad.

El capital tiene un valor, y este valor es sólo representado por el descuento sobre el futuro de las utilidades que el mismo pueda ofrecernos; la renta estaría representada por las utilidades del bien mismo, en la unidad de tiempo en que se la considera, que por lo general es un año. Una máquina cualquiera, es en sí un capital; el valor de este capital, se conoce, o está representado, por los servicios futuros presuncionales que valoro en el momento presente, y que la máquina es capaz de proporcionarme hasta su desgaste o destrucción; en cambio, la renta que esa máquina proporciona a su dueño, está representada por las utilidades o servicios que la máquina presta durante un año. Esta renta,

puede tener un valor monetario (y muchos objetos traducen sus utilidades en valoraciones monetarias), más no es posible circunscribir al concepto de renta, desarrollado por tan eminente economista, la idea de que toda renta, es la renta-dinero, ya que como lo veremos luego, existen otras posibilidades que este concepto de renta comprende, y que entran dentro de la categoría general, de “aflujo de servicios durante un cierto período de tiempo”.

Las conclusiones sobre las distinciones entre capital y renta, que el mismo Fisher especifica en forma detallada, no han servido más que para discusiones interminables por la unilateralidad que esas mismas definiciones presentaban.

Para A. Smith, por ejemplo, (3) el capital, es la riqueza que produce rentas, y excluiría de este concepto, como lo anota Fisher, la casa habitación ocupada por su propietario; otros, incluyen las habitaciones porque son bienes durables. Para A. Smith, los fondos de comercio de un frutero, serían un capital, porque se emplean en busca de un provecho, y no lo serían para otros, como Hermann, porque son bienes perecederos. El concepto de la durabilidad del bien en sí, no tiene importancia para otros autores, siempre que pueda reservarse el bien para usos futuros, y Walras (4) descartando la durabilidad, individualiza al capital, por los usos; un stock de frutas conservadas, sería para unos, un capital, si se lo toma como reserva para el futuro, y no lo sería para Walras, porque está destinado a perecer por su uso. Para otros, el capital, lo representan sólo los instrumentos de producción, excluyendo los alimentos, por ejemplo, “como cosas pasivas”, mientras que Jevons (5), los toma como el capital típico, y excluye los ferrocarriles que comprenderían los anteriores, a no ser que representen los alimentos y subsistencias de los trabajadores que los construyen. Otros distinguen las riquezas, que son capital, o que no lo son, según la naturaleza de la riqueza, considerada objetivamente; otros como Mill (6) la hacen depender de las intenciones del capitalista concerniente al uso de la riqueza y Marx (7)

(3) Wealth of Nation liv. II, cap. I.

(4) Elements deconomie politique 4^a. ed. Lausanne, pág. 117.

(5) Theory of political economy.

(6) Principles of political economy liv. I chap. IV.

(7) Capital. V. II. pág. 792 London.

lo distingue por el efecto de la riqueza sobre los trabajadores. No tenemos para qué continuar las citas que Fisher anota sobre todos estos conceptos, en los que existe algo de verdad, pero en los que se distinguen solamente diferentes clases de riquezas entre sí, que constituyen o no capital, según su naturaleza, su destino, o en función del factor tiempo, sin llegarse jamás a precisar los conceptos, que pecan por lo general de confusos o de unilaterales.

La misma confusión comprobable en las definiciones del capital, que no revisten el análisis científico, sin estar de acuerdo con los conceptos vulgarizados, la encuentra Fisher en las definiciones propuestas sobre la renta.

Entre los conceptos más usuales, se encuentra según Fisher el que se refiere a la renta dinero. La renta dinero, en la esfera comercial, está representada por el sobrante neto entre las entradas y las salidas. En este caso especial de la esfera comercial, el concepto de renta dinero coincidiría con la definición propuesta de que una renta es el aflujo de servicios proporcionados por un capital, porque el sobrante o renta neta, sería el aflujo de servicios que la empresa comercial proporcionaría a un empresario. Pero si salimos de la esfera comercial, nos encontramos con casos en que tanto las entradas, como las salidas, como los sobrantes netos, no son la renta dinero que la definición querría comprender bajo un denominador general. Los domésticos, reciben además de sus salarios, el alojamiento y la comida; la renta del agricultor, está representada no sólo por la producción, por los objetos obtenidos, por la venta o por el cambio de sus productos, sino también por los productos de su tierra consumidos por él, su familia y el personal a sus órdenes. A su vez, los gastos que el agricultor realiza, pueden estar representados, no por dinero, sino por mercaderías y trabajo; sus cosechas, a la vez que salarios, le cuestan trabajo, fuera de que puede pagar las semillas y los abonos con productos de su propia tierra, en vez de pagarlos con dinero como lo anota el autor que seguimos.

De ahí, pues, que circunscribir la idea de renta, exclusivamente a la renta dinero, es definir incompletamente la renta, ya que la experiencia nos prueba su unilateralidad.

Otros, a su vez, definen a la renta, diciendo que ella consiste en “mercaderías y servicios de los cuales se puede gozar”, negando que la renta dinero sea en sí una renta, ya que no tiene significación como cosa abstracta, sino en cuanto esa renta puede convertirse o transformarse en alimentos, vestidos, habitación y otros usos, es decir en mercaderías y servicios de los cuales se puede gozar; este concepto se conoce con el nombre de “renta real”.

Para los sostenedores de este concepto (más amplio sin duda alguna que el anterior de renta dinero), no caben muchas veces en casos concretos, la distinción necesaria, entre lo que es capital, y lo que es una renta, ya que a veces se los asimila y confunde, distinción que debe ser en todo caso fundamental, no sólo por una aspiración legítimamente científica, sino también para fundamentar en los conceptos científicos, las definiciones de una legislación fiscal, por ejemplo sobre la renta.

Para algunos tipos intermedios de mercancías, como lo anota Fisher (tales como los coches, el mobiliario o los instrumentos de música) ninguna regla fija existe para distinguirlos, ya sea como capital o como renta. Unos consideran el piano, recién comprado, como una porción de la renta real, otros consideran la música que el piano puede proporcionar, como renta real, y otros, en fin, la música y el piano, como renta real. El sólo método para Fisher, consiste en mirar uniformemente como renta, el servicio de una habitación para su dueño (abrigo o dinero de locación), el servicio del piano (música) y los servicios de los alimentos (nutrición) y de excluir de la categoría de renta, la habitación, el piano, y los alimentos, que en el fondo, son capital y no renta. La casa recién construída, no es una renta para su propietario, sino que es un capital; comienza a ser renta cuando su propietario la ocupa en los años siguientes u obtiene un servicio, en dinero, cuando la alquila.

Ante el peligro consistente en contar dos veces la misma cosa, los economistas han ideado una distinción: en no contar como renta las adquisiciones considerables y no habituales, y en comprender como renta solo los mercancías que caen bajo la posesión del hombre y que provengan de una manera regular.

Evidentemente, existe una razón, para no tomar como renta las herencias y donaciones que un individuo pueda recibir en el

término de un año; pero el motivo de esta distinción no se la puede encontrar en que esas riquezas así adquiridas, súbitamente, no provengan de una fuente regular, sino, en que el beneficiario (legatario o heredero), no tiene sobre esas riquezas más que un derecho concreto, y que su renta se la encontrará recién en los usos futuros, con los servicios que obtenga de su posesión; ya se sabe, por la demás, que la distinción que se hace de la renta según ella sea regular o no, es en el fondo errónea, por cuanto conocemos que existen rentas que no son regulares. La otra tentativa, de distinguir la renta, no por su regularidad, sino mientras no destruya el capital que la produce, es igualmente falaz y el error estribaría en confundir la renta ideal o típica, con la renta real, en calcular lo que se debería ahorrar, a fin de conservar el capital, sin ahorrarlo verdaderamente, haciendo un cálculo ideal, que es inexacto, en la medida en que el ahorro no se efectúa como lo hace notar el mismo Fisher.

En todo verdadero inventario de la renta, figura como parte principal las rentas-dinero, que por sí mismas, no son elementos “de los cuales se puede gozar”; ellas proporcionan un goce, una vez que se han hecho las deducciones de las salidas y es solamente en esta significación particular, de la renta, que se puede hablar de “mercaderías y servicios de los cuales se puede gozar”

Nosotros adoptaremos la definición que Fisher hace de la renta, por las ventajas científicas que una tal definición nos proporciona, además de que su simplicidad nos facilita distinciones esenciales en el campo científico, tanto más necesarias cuanto más complicados se hacen los problemas.

(Transcribimos a continuación algunas definiciones que se han hecho de la renta a fin de aportar mayores datos al tema propuesto).

A. Wagner dice que “en la renta (distinto de rentas), las entradas o productos, se relacionan con la persona que las recibe, y en consecuencia con el sujeto económico. La renta de una persona comprende dos clases de cosas:

1°.) El total de bienes económicos que al cabo de un cierto período se producen regularmente y en consecuencia con la aptitud de repetirse como rendimientos puros de una fuente perma-

nente, y agregarse de nuevo como patrimonio. Esta parte de la renta de una persona, proviene pues de la gestión económica general, y actividades económicas particulares (trabajo, empresa), o también de derechos de propiedad o de crédito (propiedad de esclavos, propiedad de capital, créditos sobre las operaciones de créditos), en fin, de entradas gratuitas regulares (limosnas, liberalidades).

2°.) Los goces (usos) o aún las posibilidades de goce que proporciona periódicamente e indefinidamente la fortuna de que goza una persona, deducción hecha de la deteriorización y disminución del valor comercial.

La renta de una persona comprende en primer lugar, los fondos destinados a la satisfacción de sus necesidades. La adquisición de esa renta, es el medio que tiende a ese objetivo. Esa renta puede ser gastada en el período en que ha sido adquirida, sin que la fortuna primitiva disminuya. El valor de cambio de la renta de una persona, proporciona la medida de las últimas satisfacciones posibles, y durables de deseos, y es por esto, que él tiene una gran importancia económica. (A. Wagner. *Gundlegung*, etc. 1ª. ed. págs. 96 y 97 cit. por I. F.)

Para Fisher el error de la definición de Wagner estribaría en la restricción que se hace sobre su regularidad y también en poner a la par, mercaderías concretas con servicios abstractos.

Pierson, en su "Principles of Economics", define a la renta social, como a la totalidad de los bienes económicos que una nación tiene a su disposición durante un cierto período de tiempo; el resultado neto del trabajo productivo de la nación durante este período. Esta definición confunde capital y renta; el capital de la nación que está a su disposición durante, no importa qué tiempo, ¿sería entonces una renta?

A. Marshall, en sus "Principes de E. Politique" (trad. Sauvire Jourdan) — v. I. pág. 197 — enuncia un concepto parecido al de Fisher en lo que se refiere a la renta, al definirla por sus usos y dice: "Otra expresión cómoda es la de uso de la riqueza. Ella designa el conjunto de beneficios de toda especie que un individuo obtiene de la propiedad de riquezas y que emplea o no como capital. Así se comprenden los beneficios que cualquiera ob-

tiene en el uso de su propio piano como los que un comerciante en pianos obtiene de la locación de los mismos.

La renta se mide más fácilmente cuando toma la forma de un pago efectuado por el que se beneficia con el uso de una cosa prestada durante un año por ejemplo del préstamo; ella se expresa entonces por la relación entre la suma pagada y el monto del precio y se le llama interés. Pero esta palabra es empleada también en un sentido más amplio para expresar el equivalente en dinero de la renta que se obtiene del capital”.

Numerosas leyes fiscales comprenden bajo el nombre de renta todas las entradas consistentes en dinero o en cosas apreciables en dinero de cualquier fuente de que porvengan. Por ejemplo, la Ley Austriaca de 1892, concerniente a los impuestos directos dice: “Debe considerarse como renta el conjunto de todas las entradas del contribuyente, que estas entradas consistan en dinero o en objetos apreciables en dinero comprendido el valor de la locación, de la locación en su propia casa, o de cualquier otra casa no alquilada como también el valor de los productos de su propia economía doméstica o de su industria, empleada en los usos del hogar, como también de las otras entradas en especie que pueden ser percibidas por el contribuyente”.

El legislador comprende en esta ley todos los bienes “bajo la designación de renta, vengán de afuera o hayan hecho su primera aparición en nuestra propia economía, aunque esos bienes sean materiales (o reales) o inmateriales, es decir de los usos de los bienes materiales o de prestaciones de servicios personales”. Fisher critica tal concepto porque comprender todos los bienes, es comprender demasiado; porque restringir la renta a las entradas en dinero, es equivocarse por inclusión y exclusión; porque exigir que la renta sea pura o neta, sin determinar la deducción exigida para hacerla neta, es dejar la definición incompleta.

Frantz Gut, citado por Fisher, dice: se llama renta todo acrecentamiento de capital proveniente de una fuente con una cierta regularidad. El que recibe puede gozarla, gastarla o disiparla de cualquier manera sin disminuir los fondos. Las ganancias de lotería, las limosnas precarias y los regalos, no son en consecuencia rentas, sino al contrario, son rentas las limosnas y los regalos

que se fundan en un título determinado". Esta idea ya ha sido discutida en el texto.

EL PRINCIPIO DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA Y LOS COROLARIOS LEGISLATIVOS. — METODOS DE IMPOSICION

Establecido como premisa, que el criterio que debe guiar todo sistema impositivo, es el de la capacidad contributiva de cada uno, y la concurrencia de los contribuyentes al pago de los gastos del estado, con la cuota parte valorada con criterios políticos por el legislador, como un medio de realizar la justicia en la distribución impositiva, nos toca hacer ahora una simple y pasajera referencia histórica, a fin de que comprendamos, cómo el criterio objetivo para medir la capacidad contributiva, ha variado de acuerdo a factores políticos, sociales, etc. según las épocas en que se considere la cuestión.

Una primera base la encontramos en la capitación. Los estados primitivos, de formas rudimentarias, y en los que la vida se caracterizaba por su simplismo, tomaban al individuo en sí, como persona, y estableciendo una contribución "percapita", se lo hacía concurrir al sostenimiento de los gastos del estado. Existiendo la comunidad de bienes, y por lo tanto, una nivelación de las fortunas, el sistema de la capitación consultaba los intereses de las comunidades donde regía, y de la sociedad. Pero a medida que éstas se transforman, que las relaciones se hacen más complicadas, con el nacimiento de la propiedad privada, el sistema de la capitación, no obstante los esfuerzos de adaptación a un nuevo estado de cosas, no satisfizo, por su insuficiencia, y se creyó entonces encontrar en el patrimonio, la medida de la capacidad del contribuyente, comprendiéndose en él, no sólo a la tierra y los instrumentos de trabajo, sino también todas las demás formas de riqueza que pudieran incorporarse al haber individual.

A fines del siglo XVIII, con el acrecentamiento del comercio, el nacimiento de las rentas del trabajo, y sobre todo con la existencia de una riqueza mueble ponderable, que escapaba a la imposición del patrimonio, se buscan nuevos índices impositivos, estableciéndose entonces los gravados a los consumos, coordinados

con los impuestos sobre los productos, como una medida que se consideró justa para establecer la base de las cargas de impuesto.

Así como el impuesto sobre el patrimonio revelaba una base de injusticia, por cuanto, si la riqueza era improductiva, no podía considerársela como fuentes de rentas, y no representaba ningún valor para aquel que las poseía hasta tanto no pudiera recoger sus frutos que era la moneda de relación y de cambio dentro del medio en que actuaba, así también el impuesto sobre los consumos, como único criterio imperativo, presentaba una doble injusticia, gravándose más pesadamente a las clases pobres, más numerosas que las clases ricas, las que no estaban obligadas a distraer más que una ínfima parte de sus rentas para la adquisición de las cosas necesarias, sin que este gasto implicase el sacrificio económico que representaba para las clases poco afortunadas el concurrir con la totalidad de sus rentas a la adquisición de lo indispensable para la vida.

Es así como después de una larga y lenta evolución política, los regímenes tributarios europeos, sin despreciar las fórmulas viejas de la imposición, sancionan una nueva: el impuesto a la renta, que como carga personal nace primero, originado por las necesidades de la guerra, y se asienta después definitivamente como recurso normal en los presupuestos de las naciones que lo adoptaron como el eje o el núcleo central de un vasto y coordinado plan impositivo.

La renta, es la mejor base para medir la capacidad contributiva de cada uno.

Presenta sus inconvenientes por el grado de cultura que supone en los contribuyentes, y por la organización minuciosa de una contabilidad, a la vez que de métodos y de personal de recaudación competente, pero es el impuesto que mira más que ningún otro al individuo como sujeto económico, dentro de la colectividad en que vive, y que más consulta la capacidad y medios de que dispone en la concurrencia de la imposición.

La historia del impuesto a la renta nos demostrará el origen de los tres criterios de justicia social que se han aplicado al mismo y que son: la exención de un mínimo de existencia, la progresión de la tasa impositiva y la discriminación en las fuentes de

renta, corolarios que nacen precisamente del principio de la capacidad contributiva.

Algunos autores, no obstante reconocer el grado de justicia de una base de exención, abajo de la cual no se puede exigir al individuo el pago del impuesto, observan, que es imposible establecer una base, porque ella sería siempre variable de acuerdo a condiciones sociales, costumbres, medios económicos, etc. etc. de cada país. Y es precisamente consultando esas ideas que cada legislación al fijar esas bases no puede dejarse guiar por principios generales y teóricos, sino que debe consultar situaciones concretas, las del lugar donde las leyes van a regir.

Suprimir el criterio de la exención y exigirles a todos los individuos la concurrencia al pago del impuesto, obligaría al estado a multiplicar las obras de asistencia social, con lo que la medida sería inocua, pues recibiría con una mano lo que daña con la otra.

Por otra parte, la progresión en la escala impositiva, como la discriminación con la base de tarifas diferenciales, según sea el origen de las rentas, ganadas o no ganadas, son estos postulados de equidad que consultan el sacrificio individual en la producción de las rentas, por la injusticia que implicaría el gravar con la misma tasa, rentas precederas, como las del trabajo, al lado de las rentas del capital que se obtienen exclusivamente cobrando los intereses que los títulos producen, y de las otras fuentes de rentas conocidas en el campo de la economía que admiten como origen el capital.

Dos métodos, de los cuales uno es practicado con resultados óptimos en las distintas legislaciones, son los adoptados para la recaudación del impuesto a la renta tendientes a averiguar la capacidad contributiva, y ellos son:

Método indirecto

Indicios o presenciones.

Método directo

- a) Sintético o global. Declaración del contribuyente.
- b) Analítico o cedular.
 - 1°.) Retención en las fuentes.
 - 2°.) Información en las fuentes.

El método indirecto de las presunciones o indicios, no se lo practica por los fracasos fiscales que él trae aparejado, a no ser como un último recurso de recaudación cuando no sea posible gravar la renta por el método directo.

El estudio particularizado que haremos en los capítulos respectivos, del income-tax (analítico o cedular) y del eincommens-teur (sintético o global), nos obliga hoy a la simple enunciación de los mismos para evitar repeticiones.

Las modificaciones y adaptaciones que de estos tipos clásicos se han hecho en los distintos países, como las formas mixtas que en algunos de ellos el impuesto ha adoptado, no son más que variantes que consultan los intereses geográficos, o económicos o sociales, etc. etc. de cada región determinada, con el objeto de darle al sistema arraigo y popularidad.

Guillermo Ahumada

(Continuará)