# EL IMPUESTO A LAS HERENCIAS EN LA REPUBLICA ARGENTINA DEBE SER NACIONAL O PROVINCIAL?

Con lo dicho en el párrafo que precede respecto a la delimitación entre las facultades impositivas de la nación y de las provincias, según el ordenamiento de nuestra constitución, huelga decir a quien debe corresponder. Y la cuestión no se había presentado ni aún en el terreno de la teoría como de dudosa interpretación, pues desde que el convencional Gorostiaga en la sesión que el Congreso Constituyente tuvo el 23 de Abril de 1853 en que reconoció como una de las fuentes de rentas privativas de las provincias "el impuesto sobre las herencias", y desde que Alberdi al examinar las disposiciones constitucionales en su "Sistema Rentístico" dijera: "Otros recursos provinciales **no se han delegado** al Tesoro nacional **de ningún modo.** Tales son los tesoros o huacas, los bienes mostrencos, **los bienes intestados,** los bienes y recursos municipales, etc. (Atr. 4º y 105 combinados con el Art. 101)" (1), siempre habían sido respetados como del exclusivo resorte provincial.

Pero cuando el presidente Alvear lee su mensaje ante la Asamblea Nacional en el año 1923, sugiere la idea de la incautación de los impuestos a las herencias provinciales, en beneficio de la nación, cuando en la parte pertinente al Ministerio de Hacienda y sus gestiones, dice: "Un arreglo con las provincias que establezca su participación en los impuestos internos nacionales y en los impuestos a la renta **y a las sucesiones,** también con carácter nacional, redundaría no solamente en beneficio de la justicia y de la conveniencia contributiva, sino también en economía para el erario público". (2)

(1) J. B. Alberdi. Sistema Rentístico, Part. 3, Cap. III, parf. 2.
(2) Tomado de Rev. de Econ. Argent. Abril-Mayo 1923, pág. 287.

Es evidente que en las palabras transcriptas está contenido el pensamiento del proyecto que en Junio de 1924 remitió al Congreso Nacional, proponiendo la implantación del impuesto sobre la renta con carácter nacional, y al cual debían adherirse como un todo indisoluble, los impuestos internos ya nacionalizados pero aún discutidos por las provincias, y los impuestos a las sucesiones, netamente provinciales.

Este pensamiento se halla, a la vez, desenvuelto por el propio Ministerio de Hacienda de la Nación en la Revista Administrativa (3), el cual, encontrándose en las postrimerías de ese gobierno y perdiendo ya la esperanza de verlo convertido en ley, ha consignado estas palabras un tanto fuera de tono: "Pero a pesar de todo, aún cuando esta Presidencia no logre culminar su cometido con la obtención de esta gran ley, el impuesto a la renta ha de imponerse en la República Argentina por la fuerza de los hechos, por la exclusiva colaboración de quienes lo combaten hoy con mayores bríos, ya que son ellos quienes van llevando a la Nación, por medio de presupuestos extraordinarios, y de aumentos aún más extraordinarios de la deuda, al límite máximo de la capacidad rentística dentro del sistema actual; y gracias a ellos, deberá arbitrarse, entonces como recurso supremo, el impuesto a la renta, el impuesto justo". (Pág. 115).

La relación de este párrafo con el impuesto que nos ocupa se descubre tan pronto como se recuerda que el gravamen sobre las herencias se establecía dentro de un sistema conjunto con el impuesto sobre la renta y los internos al consumo, y que su participación a las provincias, como compensación por las fuentes de recursos de que se verían privadas, estaba sujeta a las siguientes condiciones:

"1ª. — La participación estará supeditada a la supresión de cualquier impuesto que, directa o indirectamente, grave la sustancia impositiva sobre la cual recaen estos impuestos nacionales;

"2ª. — La participación será global, es decir, comprenderá a los tres impuestos de modo que la aceptación del sistema por las provincias, deberá ser respecto de los tres grandes impuestos en conjunto;

(3) Rev. Administrativa. Número Extraordinario, Octubre 1927.

"3ª. — Su distribución se hará en proporción a la población, o sea a razón de $ 5.00 por habitante, según el censo de 1914, entregándoseles en conjunto de 30 a 35 millones de pesos anuales;

"4ª. — Respecto de aquellas provincias que no reciban por este concepto una suma igual o mayor que la recaudada en 1922 ó 1923, por los impuestos que deberán suprimir al adherirse al régimen nacional, la nación les indemnizará con la diferencia durante diez años;

"5ª. — Del producido del impuesto a la renta y herencias en la Capital Federal, se distribuirá el diez por ciento a las provincias en proporción de su población, y cinco por ciento a las municipalidades, comprendidas en ellas, igualmente en proporción a la población;

"6ª. — Del producido del impuesto a la renta por concepto del impuesto global sobre la renta individual y por el impuesto sobre las herencias, en cada provincia, se entregará el cuarenta y cinco por ciento a las municipalidades de la misma;

"7ª. — Toda diferencia que por razón de la percepción de la renta se suscitare entre el gobierno federal y las provincias, será sometida al tribunal de justicia administrativa, sin perjuicio de la apelación de la Suprema Corte Nacional, si así se dispusiere;

"8ª. — Cualquier modificación a los impuestos proyectados, se hará después de los cinco años de estar en vigencia". (4)

La Comisión Asesora que nombró el Ministerio de Hacienda para un mejor contralor y estudio de los fundamentos de este proyecto, y formada por los delegados de la Sociedad Rural Argentina, Confederación del Comercio de la Industria y Producción, la Asociación Nacional de Bancos, Liga de Defensa Comercial, Centro de Importadores y Sociedad Industrial Argentina, que funcionó bajo la presidencia del Ing. Alejandro E. Bunge, uno de nuestros más destacados economistas, adhirió al proyecto y contribuyó con sus luces a la financiación técnica del mismo. Pero en razón de la misma calidad de sus componentes, no pudo estudiar con la autoridad debida

(4) Rev. de Economía Argentina. Agosto de 1923.

el punto constitucional de su implantación en relación a las provincias, pues eso quedaba fuera de la órbita de sus funciones y de sus alcances; y tanto más, cuanto que en el círculo en que actuaba ya no se andaba con timideces sobre este punto, pues en las esferas administrativas se había adherido calurosamente a las conclusiones a que arribara el doctor Desiderio N. Candiotti, quien avanzando más allá de todos sus predecesores, sostuvo "La Inconstitucionalidad de los impuestos internos provinciales", (5) afirmando a su respecto que "en materia impositiva hemos perdido la ruta, sólo por no haber sabido analizar los antecedentes constitucionales del Art. 4º"!

Bien pues: si el P. Ejecutivo tenía tales ideas y las condensaba en un proyecto de ley, no podían faltar sus ardientes y teóricos defensores. El Dr. Manuel L. López Varela dice a su respecto: "Hemos indicado a este tributo como a uno de los que deben concurrir a formar la base rentística de la Nación, en atención a las cualidades que posee desde el punto de vista fiscal referente a su productibilidad y elasticidad y por prestarse en forma acabada a la realización práctica de los principios científicos, económicos y sociales que caracterizan a los impuestos modernos" (6) Y Griziotti, estudiando los criterios de repartición de los tributos entre la nación y las provincias, de acuerdo a sus ideas sobre la reforma impositiva que debía implantarse en nuestro país, llegaba a la conclusión que, "el impuesto a las herencias, por su naturaleza de impuesto personal progresivo a las hijuelas, debería pertenecer a la nación, para afectar en conjunto los bienes que pueden estar en diferentes provincias". (7)

No es extraño que Griziotti, que pertenece a un país monárquico y por lo tanto centralizado en su administración, encuentre preferible este sistema, sobre aquel otro que necesariamente debe establecerse en un país de constitución federal, y que lucha, precisamente, por evitar una mayor centralización de la ya existente. Por esta causa él no pudo entrar en el análisis de los textos constitucionales, ni para él representaba esto mayor interés. Opinaba como financista moderno cuyo principal punto de mira es el resultado fiscal en la percepción de los impuestos, y con la con-

(5) D. N. Candiotti, en Rev. Administrativa. Nº. 62 y 68.
(6) M. L. López Varela. Régimen Impositivo Argentino, pág. 391.
(7) Benvenuto Griziotti. Imp. Directos y Reforma Impositiva, pág. 255.

vicción, tal vez, de que el régimen imperante en su país era mejor que el nuestro, y este doble factor condicionó su opinión y le inclinó a buscar una solución en el establecimiento de un impuesto nacional, repartiendo, eso sí, su producido parcial entre las provincias. (Pág. 256).

Sin entrar a considerar la mayor o menor conveniencia de ambos regímenes, ni las ventajas o inconvenientes recíprocos de cada uno de ellos, ya que esto pertenece a un estudio distinto del nuestro, solo diremos que a ello no se puede llegar sin una reforma previa de la constitución nacional.

Oliver ya reconoció la imposibilidad de implantar un impuesto a la herencia con carácter general para toda la República por ser violatorio de la constitución nacional, como había sido reconocido en el Congreso al tratarse la primera ley nacional (8), y a la misma conclusión llega Ruzo después de desechar la opinión de Jèze, aunque éste diga que ha precedido su estudio con un exámen detenido, no tan sólo del texto de la constitución, sino de su espíritu y de las tendencias generales de la legislación fiscal argentina (9). López Varela también adhiere a esta opinión, pues refiriéndose a este impuesto dice: "La reforma constitucional que hemos auspiciado **convertirá** al impuesto sobre las herencias en un tirbuto nacional..." (10); y el Dr. González Calderón, aún cuando no se expresa categóricamente sobre el punto, parece también inclinarse en este sentido pues hablando en general de nuestro régimen rentístico, ha dicho: "El sistema rentístico y económico que sancionaron para la Nación los autores de nuestro código político, ha sido, sin duda alguna, la base más firme y segura del acrecentamiento definitivo de nuestra existencia nacional, soberana, así como del progreso y bienestar colectivos; y si bien es cierto que nuevos problemas preséntanse en nuestros días, que exigen perentoriamente una acertada revisión de los textos constitucionales, no por ello podrá negarse la previsión y prudencia con que los convencionales del 53, concibieron y formularon parte tan importante de la organización del Estado Argentino, como es la re-

(8) Francisco J. Oliver. Finanzas, pág. 247.

(9) Alejandro Ruzo. Curso de Finanzas, pág. 61 y 62.

(10) M. L. López Varela. El Rég. Impositivo Argentino, pág. 392.

lativa a la formación del tesoro federal y al sistema económico de la Nación". (11)

En el caso, pues, de que el país se resolviera a cambiar los fundamentos del régimen impositivo existente, régimen que como ha dicho el Dr. González Calderón, "ha sido la base más firme y segura del acrecentamiento definitivo de nuestra existencia nacional soberana", sería ante todo necesaria una modificación de la constitución nacional, tal como lo hizo Estados Unidos antes de la implantación de su actual impuesto general sobre la renta. (Véase González Calderón, pág. 100 y Ruzo, pág. 63).

Pero a mi entender, esa reforma constitucional el país no la necesita, y por el contrario, le sería perjudicial.

Le sería perjudicial, porque si ella ha de sancionarse para dar paso a un impuesto global sobre la renta, las herencias y los consumos, tal como fué proyectado por el P. E. Nacional de 1923, se llegaría a cambiar las bases de nuestra organización institucional y convertir al país, en vez de una federación en un estado unitario.

El ministro Molina, autor principal de ese proyecto dijo en declaraciones formuladas para que el país conociera cuál era su razón de ser: "El país crece, sus actividades se multiplican, las provincias piden obras, la instrucción pública se incrementa en grandes proporciones, el servicio de la deuda acrece porque los trabajos públicos se realizan con créditos, y ya no es posible pensar en recargar los impuestos al consumo". (12)

Si el gobierno de la nación, interpretando en su debido alcance las funciones que la constitución le asigna, se hubiera detenido en su acción dentro de los límites que le corresponden, a no dudarlo que los recursos que para su desenvolvimiento le asignaron los constituyentes de 1853, le hubieran dado satisfacción cumplida.

La Constitución le ha indicado, tanto al gobierno nacional como a los provinciales, que la principal misión de ambos era la de promover el bienestar general de los habitantes del Estado, pero no lo ha dicho expresamente, por considerarlo super-abundan-

(11) J. A. González Calderón. D. Constitucional, t. 3, pág. 54.
(12) Rev. Administrativa. Nº. Extraordinario, Octubre 1927, pág. 84.

te, que ello debía ser realizado "dentro de los medios que a cada uno daba" ella misma.

Cuando una ley de esa naturaleza organiza los poderes de un gobierno y le asigna la fuente de recursos con que ha de proveer a sus necesidades, no puede establecer, por cierto, que en la sucesión de los tiempos, las entradas como las salidas, deban estar perfectamente equilibradas. Bien sabían ellos que esto no es posible hacerlo ni aún con una ley de presupuesto que debe sancionarse cada año, mucho menos podían esperarlo de una ley orgánica destinada a regir durante un largo período de tiempo. Y así como estableció la forma de cubrir un déficit en el caso de que las necesidades del gobierno nacional sobrepasaran el producido de los recursos que se le asignaban, y le fué autorizado el levantamiento de una contribución territorial que debía pesar sobre todos los propietarios del país, le impuso la obligación contraria de invertir el excedente de sus rentas ordinarias en beneficio de ese mismo país que pagaba esos tributos. De aquí surgió la obligación que le fué impuesta al gobierno nacional, y la cláusula que la establece no puede ni debe tener otro alcance.

Por eso cuando el gobierno de la nación, lejos de circunscribirse a la esfera de acción que la constitución le señala, penetra en el territorio de las provincias para efectuar, aunque sea obras públicas que redunden en su beneficio, pero a condición de haberlo extraído nates una parte de sus rentas por medio de los impuestos internos al consumo, viola los principios de la constitución nacional y hace un avance de sus facultades. Esto es algo que no ha sido comprendido ni aplicado en su verdadero alcance, pero que es necesario decirlo, para que dentro de ello pueda encontrarse la línea separativa de una armónica acción de parte del Estado general y de los estados provinciales, en el fomento de las artes, de la industria y de la producción nacional.

No es extraño, pues, que no habiendo comprendido el gobierno nacional cual era el límite de esta función que la constitución nacional le confía, haya llegado a ultrapasarlo, transtornando toda la economía nacional, pues de haberse mantenido dentro de sus límites verdaderos, no se hubieran sentido las necesidades actuales, ni se hubiera llegado a la situación planteada por el ministro Molina.

La multiplicación de actividades en el país, que él invoca como una de las causas que determinan el aumento de sus gastos, sería al mismo tiempo la causa principal del aumento de sus recursos. "El servicio de la deuda pública crece porque los trabajos públicos se realizan con créditos", ha dicho también para fundar su proyecto. Pero los trabajos públicos que determinaron esas deudas, han sido siempre de tal naturaleza que su costo debió hacerse con los fondos del gobierno nacional? Todos sabemos que no. "Las provincias piden obras", ha dicho también, y no es el caso aquí de desconocer que esas obras han sido y son de positivo beneficio para las provincias en que se construyeron, pero es el caso de preguntar: ¿no podrían también haberlas hecho las provincias, si para ello se le hubieran dejado los recursos que el gobierno nacional percibe, fuera de los autorizados por la constitución? No entremos a considerar el argumento de algunos, sobre la mayor seriedad del gobierno de la nación sobre los de las provincias, porque ello sería el tema de un estudio aparte. Dentro del régimen federal, y doctrinariamente hablando, uno como otro gobierno están instituídos para el bienestar colectivo y ninguna diferencia sustancial existe entre ellos; las de detalle y accidentales que puedan surgir, son cuestiones de educación social y política.

"Las provincias piden obras" y "la instrucción pública se incrementa en grandes proporciones"; sí, pero las provincias piden obras porque los presupuestos de algunas de ellas están exhaustos y el gobierno de la nación tiene que acordarle un subsidio con qué satisfacer las necesidades de su gobierno, subsidio que, como todo el mundo lo sabe, las vuelve dependientes y vasallas del poder central; y ello, por la dignidad de la nación argentina y de sus componentes, no debiera existir, y no existiría si la nación entregara a esas mismas provincias, el importe íntegro de lo que ella percibe en su territorio en forma de impuestos internos a la producción y al consumo.

Tanto las obras públicas como los gastos que se derivan de la educación de la juventud, son funciones concurrentes de la nación y de las provincias, dentro de lo que permitan los recursos de cada una de ellas, según el orden establecido, vuelvo a repetirlo. De otro modo, si la nación se cree obligada a la construcción de todas las obras públicas que necesitan las provincias y al

fomento de la educación de la juventud, lógicamente debe buscar los recursos necesarios, y entonces, habrán desaparecido de hecho las provincias y se habrá subvértido nuestro régimen federativo de gobierno. Por eso, y para que haya el debido orden y la debida armonía entre uno y otro poder, cada uno debe limitar su acción al radio que la constitución le ha fijado, seguros de que en esta forma se evitarán entorpecimientos indebidos y se habrá acelerado el ritmo de la prosperidad nacional.

Por otra parte, no son los gastos públicos necesarios los que han determinado el rápido aumento de nuestra deuda, ni la impostergable realización de obras públicas, ni la difusión de la instrucción primaria en grandes proporciones. La conferencia del Dr. Manuel Peña pronunciada sobre "Los proyectos financieros del Poder Ejecutivo", en el mismo año 1923 y a propósito de este impuesto conjunto sobre la renta, las herencias y los internos al consumo, muestra que ese aumento proviene en buena parte de la construcción de obras anti-económicas y de leyes dictadas en desproporción absoluta con la potencialidad financiera de la nación y económica del país, y sin responder a ningún concepto ni regla de justicia, según fué su expresión. (13)

No es pues, el caso de que a la nación se la coloque en un círculo de hierro (14) cuando se le niega el derecho ilimitado para imponer toda clase de contribuciones dentro del país; se le pide sí que no ultrapase los límites que le ha marcado la constitución, y que tenga por cierto que si ella le dá amplia facultad para promover el bienestar general por todos los medios a su alcance y con las rentas que la ha asignado, le prohibe prescindir de la medida "a su alcance", e incursionar por el campo fiscal reservado exclusivamente para las provincias.

Y no es que yo sea un provincialista "a outrance", retoño de la montonera que prefería ver perderse a la nación con tal de saciar sus apetitos localistas, como pareciera suponerlo por lo que antecede — no!; soy un simple ciudadano que a través del cristal de mi observación, miro que caminamos hacia el unitarismo político y económico, unitarismo que no conceptúo mejor que nuestro actual régimen federal. No hay pueblo unitario que no reconcen-

(13) M. Peña, en Rev. de Econ. Argentina, Abril-Mayo 1923, pág. 323.
(14) J. A. González Calderón. D. Constitucional, t. 3, pág. 86.

tre en su capital la mayor suma de actividades, energías, capitales e industrias de toda la nación, mientras los demás pueblos languidecen, si es que por sus especiales condiciones de situación geográfica, o la naturaleza de su suelo, pueden resistir a la natural y casi diría biológica absorción de todas sus fuerzas por el núcleo central. Y mirando ésto, pienso en las excelencias del sistema federal que, como decía el diputado Ugarte en ocasión ya mencionada, "en esa facultad concurrente de los gobiernos nacional y provincial para fomentar la inmigración, garantir ferrocarriles, construirlos por cuenta del tesoro, levantar escuelas y colegios, poblar y civilizar la población", es lo que constituye su excelencia. "Todo esto tócale hacer a las legislaturas de provincias; **y es mejor que ellas lo hagan,** porque así no se absorbe la vida entera de la nación en una localidad determinada, en que deja circular por todas partes la vida, el calor, el movimiento. No absorbamos pues, la vitalidad de la nación en la localidad privilegiada que haya de ser la capital. Dejemos que el calor, el movimiento, la vida, circule por todas partes, que en todas partes esté la iniciativa y la acción. Dejemos que los gobiernos de provincia hagan lo que ellos puedan hacer, con toda eficacia, con mayor eficacia, que el gobierno nacional"! (15)

Dije también que, a mi entender, esa reforma constitucional el país no la necesita.

No la necesita, porque si la razón de ser de la reforma tributaria no estriba tanto en el mayor o menor producido de las rentas que entran a formar el tesoro nacional, sino como algunos lo han pretendido, su necesidad finca como un medio de terminar con esa anarquía tributaria que existe en la República y que perjudica al comercio y a los intereses nacionales por la superposición de impuestos, no hay necesidad de reformar la constitución para llegar a ese resultado.

El Art. 16 de la constitución nacional establece que "la igualdad es la base de los tributos y de las cargas públicas",, igualdad que no puede quedar satisfecha con que ella sea establecida en el orden nacional y dejando a las provincias una facultad discresional para establecer toda clase de impuestos y fijar a su ar-

(15) C. de Diputados de la Nación, sesión de Mayo 23 de 1866.

bitrio el monto que se cobra, porque eso sería reconocer que ese principio sólo puede tener una aplicación parcial y no general, como lo ha querido la constitución.

Además, por disposición del Art. 67 inc. 12 el congreso nacional está facultado para "reglar el comercio marítimo y terrestre con las naciones extranjeras y de las provincias entre sí", y como "comercio" es tráfico e intercambio de productos y mercaderías, como también comunicaciones, transacciones y negocios entre los hombres por agua o por tierra, tendrá el carácter de exterior cuando se realice entre un punto de la Nación y otro de un país extranjero, e interprovincial cuando no se limite a operaciones puramente locales dentro de una sola provincia.

"El poder del Congreso para reglar el comercio exterior e interprovincial — ha dicho González Calderón — siendo muy completo en sí mismo, incluye el control federal sobre todos los medios e instrumentos de ese comercio, con una acción suprema que no tiene más limitaciones que las establecidas por la Constitución de la República. No se detiene en sus proyecciones ante las fronteras de las provincias, porque entonces el poder federal no tendría eficacia, y llega hasta donde quiera que el comercio exterior e interprovincial se verifique. El Congreso puede poner en movimiento su poder no sólo en mira de favorecer el desarrollo de ese comercio y de protegerlo, sino también en vista de altas conveniencias políticas e intereses generales de la Nación. (Art. 67, inc. 16)". (16)

¿Y quién podrá negar que en los altos intereses de la nación está el evitar esa doble imposición de parte de la nación y de las provincias, como así también esa verdadera anarquía de imposiciones establecidas sin orden ni concierto y cuyo resultado es la ineficacia en la percepción de las rentas y la desigualdad entre los ciudadanos para soportar la carga tributaria? ¿Quién podrá negar el interés que el país tiene, como entidad organizada que debe velar por su prestigio, en la desaparición de la pobreza fiscal de ciertas provincias, fruto en mucha parte de su mala política financiera, que en vez de conservarlas como estados autónomos, las convierten en dependencias burocráticas y políticas de la nación?

---

(16) J. A. González Calderón. Obra citada, t. 3, pág. 142.

Luego, si el Congreso Nacional puede poner remedio a estas situaciones de provincia, que afectan su crédito externo dando una impresión penosa de su individualidad como estados, y dificultan el desarrollo de la economía nacional, por la falta de coordinación y de justicia en la imposición de sus tributos, no veo el inconveniente para que el Congreso, velando por los bien entendidos intereses del país, tome la tarea á su cargo e imponga una legislación tributaria uniforme para todas las provincias, consultando para ello los verdaderos postulados de la igualdad, tal como lo quiere y exige la constitución nacional.

Pero imponer una legislación uniforme para todas las provincias, es algo muy distinto de apropiarse de sus rentas. En un caso ejerce sus altas funciones de entidad soberana para velar por todo aquello que interese al buen nombre y prosperidad del país, y en el otro aparece abusando de la supremacía que ejerce, en desmedro de las autoridades provinciales, para incautarse de las rentas que a ellos les pertenecen. En un caso cumple con los preceptos de la constitución nacional, y en el otro los viola; en un caso afianza el régimen federativo de gobierno, y en el otro lo contraría; en un caso sólo busca el mayor provecho para el erario nacional, y en el otro cimenta y propende al engrandecimiento de la nación.

Es claro que como cada provincia difiere de la otra por su situación geográfica, por la naturaleza de su suelo, la clase de sus producciones, y en su consecuencia por las necesidades que siente, con el sistema actual de la libertad impositiva establecida para cada artículo en particular, será bien difícil llegar a poder uniformar las cuotas impositivas sobre los diferentes artículos. Pero si a esa reforma se la orienta en el sentido de las tendencias modernas y se implanta, no ya el mismo sistema actual de impuestos individuales, sino sobre la renta, gravando las diferentes fuentes que la producen, el de las herencias con progresiones verticales y horizontales iguales para todas las provincias y la nación, progresiones que deben limitarse a gravar la renta sin perjudicar al capital, y se aplica así mismo una tasa uniforme para los impuestos internos al consumo, y el producido de todos ellos van a engrosar las arcas provinciales donde la renta se produce, donde existen las manifestaciones de riqueza que supone el consumo y donde

ocurre el fallecimiento del causante o están radicados los bienes de su propiedad, no existe ningún perjuicio para las provincias, no se realiza ningún avance sobre sus facultades impositivas, y en cambio, la nación ha conseguido implantar el principio de la igualdad en la carga tributaria de todo el país, facilitar las transacciones, abaratar la vida y cimentar en base sólida la prosperidad de la nación.

## III

## EL IMPUESTO A LA HERENCIA EN LA REPUBLICA ARGENTINA. — SU ORGANIZACION ACTUAL. — EXAMEN Y CRITICA

### Principios generales

En los capítulos anteriores hemos examinado el desarrollo histórico y constitucional de la organización económica y rentística de la República Argentina, en relación a los principales impuestos que se cobraban para el sostén de los gobiernos de estas tierras, y en especial el de las herencias, dejando para este capítulo el tratarlo bajo su faz fiscal.

El impuesto sobre las herencias fué introducido en Roma por la ley Julia, donde era conocido con el nombre de "vicesima hereditatium", coexistiendo con el derecho de testar del que entre los romanos se encuentran vestigios aún en los orígenes de su historia. De allí pasó a España, donde también coexistió con el mismo derecho, legislado en el tit. 5º., libro 2 del Fuero Juzgo, o sea en las primeras de sus leyes, de dónde pasó, a su vez, a la Novísima Recopilación (notas 4, 5 y 6 tit. 20, libro 10), para ser implantado en América, en la forma que ya lo dijimos en el capítulo primero.

De acuerdo a ello fué cobrado en las provincias del Río de la Plata, hasta que se dictó por la legislatura de Buenos Aires, la ley del 13 de Junio de 1855, que abolió el derecho fiscal sobre las herencias y legados trasversales y entre extraños, por considerarlo contrario a los principios consagrados por la constitución que

acababa de dictarse; lo que ocurrió durante el tiempo que vivió separada del resto de la Confederación, hasta que fué restablecido por la ley de 26 de Septiembre de 1875 dictada por la legislatura de la misma provincia.

En las colonias del Río de la Plata fué cobrado, pues, el impuesto de bienes intestados y a las herencias trasversales, como lo dice Alberdi en su "Sistema Rentístico" (17), al hacer la enumeración de las fuentes de recursos con que contaba el gobierno. El era percibido por los recaudadores de la Real Hacienda y su producido ingresaba en la Caja Real correspondiente a cada provincia donde estaba radicado el vecino de cuya sucesión se trataba. Por eso, cuando después de la Revolución, cada una de las provincias formó su sistema rentístico aparte, estos impuestos quedaron como de propiedad provincial, en cuyo carácter fué sancionado por la constitución de 1853.

Este hecho de que las trasmitaciones hereditarias puedan ser gravadas únicamente por los gobiernos provinciales, sin que el de la nación pueda tener ingerencia alguna sobre ellos — salvo cuando el congreso legisla sobre el orden local de la capital y territorios nacionales — surge no sólo de los que más antes y en el capítulo II hemos expuesto sobre este particular si que también de haber sido expresamente reconocido en el seno de la Convención Constituyente por el convencional Gorostiaga, miembro informante de la comisión de negocios constitucionales, cuando expresaba que las rentas provinciales estaban formadas por "los derechos de patente, papel sellado, corrales, **impuestos sobre herencias,** boletos de marcas, multas policiales y contribución directa". (18)

De acuerdo con estos antecedentes que no han sido controvertidos ni desconocidos en oportunidad alguna, fuera de lo que más adelante se dirá con respecto a la ley de 1875 dictada por la Provincia de Buenos Aires, y eso por las consideraciones especiales de inconstitucionalidad, dado que imponía cuotas diferenciales con respecto a la Iglesia Católica, y el proyecto de 1923 de que ya hablamos anteriormente, todas las provincias argentinas, más tarde o más temprano, han introducido en su régimen fiscal el impuesto sobre las herencias.

---

(17) Alberdi. "Sistema Rentístico". Tercera Parte, Cap. 4, parf. 5.
(18) Actas del Congreso. Sesión de Abril 23 de 1855.

Mas, antes de entrar al estudio detallado de cada una de las disposiciones y reglas impositivas tomadas por las provincias para gravar la trasmisión de bienes por causa de muerte, bueno será que establezcamos el verdadero carácter de este cobro, a fin de fijar con certeza su justo y legítimo alcance.

No es este el momento oportuno, ni cuadra a los límites de este trabajo, el estudio filosófico de la naturaleza del derecho de propiedad, base y fundamento de la trasmisión hereditaria. Pero no podemos desconocer que es uno de los derechos naturales y primordiales del hombre el de apropiarse de algunos bienes materiales, de aquellos que, en esencia, le son indispensables para el sustento suyo y de los miembros de su familia que de él dependen. La idea de la propiedad como derecho absoluto del individuo y sin restricciones de ninguna clase para con el orden de la sociedad, es algo que ya ha pasado a la categoría de las cosas que fueron y que tuvieron nacimiento al resplandor del principio individualista de la Revolución Francesa. pero que no se aviene con los modernos conceptos sobre la constitución de las clases sociales, del principio de justicia que rige la repartición de las riquezas, de la formación del capital como elemento indispensable de vida y prosperidad para las naciones, de las obligaciones emergentes de la paternidad, etc., principios todos que empiezan a tener su aplicación en los códigos, para modificar aquellos otros que, rigiendo en la actualidad, son el trasunto de aquel egoísmo ciego de la revolución que levantó tempestades en el mundo y trajo de rechazo, el concepto socialista sobre la omnipotencia del Estado, y contra el régimen capitalista, nacido, no por defecto del capital en sí, sino por el abuso de los procedimientos empleados para su formación.

Y si es verdad que en el mundo moral ocurren los mismos fenómenos que en el mundo físico, nada de extraño tiene que así como en el movimiento del mar una ola rompe el equilibrio y otra lo restablece, así también haya sucedido con respecto a la propiedad, en que el abuso del egoísmo hizo nacer el desequilibrio social, y otra ola, el socialismo, igualmente desequilibrada en sí, pero de influjo contrario a aquella, hizo restablecer el nivel del verdadero derecho, y llevó a los espíritus la comprensión de que el interés supremo de la humanidad, no finca en el imperio de

una libertad absurda, ni en la humillación servil de los esclavos: ella reside en la comprensión de los derechos del hombre bajo su aspecto integral, de compuesto de espíritu y materia, derechos que tienen por origen sus deberes para con el Ser Supremo y por límite que lo circunda el derecho de otro hombre, nacido de la misma tierra y que pisa el mismo pedestal que él.

De aquí que para hacer nuestro estudio debemos partir del hecho cierto y reconocido por todas las legislaciones, de la existencia de un derecho de propiedad, que se forma a la sombra del trabajo, prospera con el ahorro, se multiplica con los esfuerzos de la inteligencia, y es, en definitiva, el fiel trasunto de aquella voluntad que sometió las cosas bajo su dominio. Pero al hacerlo, debemos también tener presente el interés de la sociedad, que si da garantías al individuo y le permite la formación del capital, es porque en su provecho está y forma uno de sus fines el perfeccionamiento del hombre, base, a su vez, de su propio perfeccionamiento.

De este concepto de la legitimidad del derecho de propiedad, limitado por el interés de la sociedad que lo garantiza y que busca el mayor perfeccionamiento de cada uno de sus miembros, ha derivado el nuevo concepto que sobre ella se formaron los autores de la reforma del código civil alemán, al establecer la restricción en la libertad del jefe de familia, no solo para disponer de la totalidad de sus bienes para después de sus días, derecho que está circunscripto en todas las legislaciones con la institución de la legítima, sino aún para disponer de la totalidad de bienes adquiridos con su trabajo personal, obligándole, en vida misma, a formar el patrimonio familiar que ha de servir para el sustento independiente de los hijos engendrados por él y que las leyes naturales y civiles colocan bajo su cuidado y protección.

Para el debido cumplimiento de esta misma obligación, todas las leyes civiles de la actualidad reconocen el derecho de transmitir la propiedad de los bienes adquiridos durante la vida, sea por testamento a sus amigos a quienes se desea favorecer, sea a personas que hubieran estado bajo su dependencia inmediata, sea ab - intestato, a los miembros de su familia, en cuyo caso la ley supone la voluntad presunta del causante.

Las escuelas socialistas se esfuerzan en desconocer el derecho de la libre transmisión de los bienes por causa de muerte, argumentando que la fortuna individual tiene una relación estrecha con la actividad del trabajo desarrollada por el individuo durante su vida, sin que exista razón alguna para que nadie se aproveche de los efectos de un esfuerzo al cual no contribuyó, eludiendo así la ley humana que impone el trabajo como un medio de perfeccionamiento individual y social.

No es este el tema de nuestra disertación, ya lo he dicho, y debemos apartarnos de él para mirar solamente la faz financiera del asunto, en cuyo punto de vista, parece indudable que ya se mire la transmisión hereditaria bajo el punto de vista del acrecentamiento de la producción, es incontestable que ya se opere ella a favor de los miembros de su familia o ya al de personas que le son afectas y que él designe por medio de su testamento, es una condición esencial para lograr el aumento de capitales en circulación, base indispensable y nervio productor de todo progreso material en la sociedad humana.

Leroy - Beaulieu hace notar que "nada estimula tanto el ahorro como esa perspectiva, o más bien, como esa certidumbre de poder dejar a las personas queridas el fruto de su trabajo. Si se dice que la energía productiva de los herederos presuntivos se aminora por la perspectiva de una fortuna que les puede venir y que puede enriquecerlos sin que se la hayan ganado, esta observación está lejos de tener la trascendencia que se le quiere dar. La experiencia prueba que la mayor parte de las personas que son llamadas por la ley a recibir un día el patrimonio de su familia, no llevan, por cierto, una existencia ociosa: ellas también se ingenian por lo general para ganar la vida mientras reciben la fortuna que esperan de sus padres, y aún después de haberla recibido, se esfuerzan por aumentarla a fin de mejorar aún, la suerte de sus hijos. Si la perspectiva de una herencia crea algunos millares de verdaderos ociosos en alguna nación, es un mal que tiene poca importancia en comparación con la inmensa suma de esfuerzos y de economías que habrá suscitado en la masa de los habitantes, el legítimo deseo de garantír para sus descendientes una posición honrosa. En fin, bajo el punto de vista más elevado de la civilización, el de la cultura de las letras, de las ciencias,

de las artes, se puede sostener con razón que la existencia de una clase de hombres que no tenga necesidad de ganarse la vida material por el trabajo cotidiano, es necesario o a lo menos útil a una gran nación, y que es para ella una condición de su progreso intelectual y moral'' (19).

En seguida el autor citado hace la exposición de su teoría según la que el impuesto a las sucesiones no es otra cosa que la comisión de un seguro que el Estado cobra por la protección de los derechos del heredero, de acuerdo a lo cual, la prima que fuere permitido imponer no puede exceder de la que se estila en los negocios de esta naturaleza, o sea el 1/2 o 1 por ciento del monto del capital.

No es posible aceptar la teoría de este ilustre autor, porque el Estado no obra en este caso de modo distinto de cuando cobra los demás impuestos, que no lo hace en concepto de la contra prestación de servicios al regular bajo su protección las relaciones jurídicas y permitir el disfrute de la adquisición o del aumento del patrimonio. Este aspecto de la contraprestación de servicios y que más asemejaría el impuesto sobre las herencias a una tasa que a un verdadero impuesto, está a su vez satisfecho cuando el heredero debe efectuar ciertos gastos que redundan en beneficio del fisco para la obtención legal de su carácter de heredero y en su consecuencia, entrar en el goce efectivo de los bienes que le correspondan, derechos que se pagan, ordinariamente, durante la secuela del juicio y conjuntamente con el verdadero impuesto, pero que se diferencian tan fácil como fundamentalmente de él.

Tampoco es admisible en teoría la doctrina que supone la co - propiedad en el Estado del caudal hereditario, co - propiedad que haría tomar al impuesto que se cobra sobre las sucesiones como el importe de la participación de un socio al liquidarse la sociedad, porque la garantía de seguridad que el Estado acuerda a los miembros de una sociedad no es un bien del orden patrimonial que cada uno pueda incorporar en su haber particular, ni es un elemento de orden intelectual personal que pueda ser considerado como un factor de la riqueza. La misión del Estado es la

(19) P. Leroy - Beaullieu. — Science des Finances, t. 1, pág. 614.

protección de los derechos individuales, en miras a un mayor perfeccionamiento social, y las sumas que cobra, ya sea en forma de tasas, ya de impuestos, no son otra cosa que el aporte individual para el mantenimiento de esa obra de bienestar general. La sociedad en sí no tiene ninguna otra personería propia que la que le da su mismo carácter de entidad establecida para el bien colectivo, y por eso no puede en nombre de ella atribuirse el carácter de socio ni el de asegurador, sino el de simple protector y guardián de los derechos individuales.

Si así no fuera, no estaría justificada la diferente cuota impositiva con que todas las legislaciones, salvo las más rudimentarias, gravan las transmisiones de bienes por causa de muerte teniendo en cuenta, no solo el monto de cada porción que recibe el heredero, vale decir, el beneficio neto que obtiene con los bienes que recibe, sino aún la mayor o menor razón con que, dentro del orden natural de la familia, puede calcularse el derecho para apropiarse de una parte o la totalidad de los bienes del causante.

Del error de la co-propiedad en la naturaleza del impuesto a la sucesión proviene el aumento inconsiderado que en algunos países y especialmente en el nuestro, se ha gravado por casi todas las provincias la transmisión gratuita de bienes; error que entre nosotros tien la menor excusa posible, desde que por nuestra legislación civil, que como ley del congreso están obligadas a respetar todas las legislaturas y gobiernos provinciales al dictar sus leyes, el Estado no tiene el carácter de heredero ni de socio, sino que, partiendo del supuesto de que no pueden existir bienes sin dueño, a lo menos en lo que se refiere a bienes conocidos, hace que él se incaute de aquellos que existan a la muerte del causante fallecido ab-intestato y sin dejar parientes en grado sucesible, según el orden establecido en la misma ley civil (Art. 3588 Cód. Civil). Mas, por esa misma causa presenta esta diferencia cia con los demás herederos: que mientras éstos heredan el total de los bienes, cualquiera que sea su situación, el Estado solo se incauta de los que se encuentren dentro de su territorio, y no a título de dueño, pues aunque los incorpore a su patrimonio particular, debe emplear el producido de ellos, como el de todos aquellos que las leyes le reconocen, en beneficio de la colectividad y

como gerente del bien común de los asociados. Y mucho menos aún puede considerarse así entre nosotros, en virtud de las garantías constitucionales que amparan la propiedad y cuyo estudio, alcance y aplicación a nuestras leyes impositivas, haremos más adelante.

Esta teoría de la co - propiedad, ha nacido, como dice Flora ([20]), "como un medio de socializar la propiedad o de detener las desigualdades económicas, la concentración de la riqueza (efecto, como demostró Gini del lento crecimiento de las clases ricas, las que menos se propagan) ya atribuyendo los bienes al Estado más allá de cierto grado, ya impidiendo con alícuotas rápidamente progresivas, ingentes acumulaciones de riqueza en algunos individuos o en ciertas clases sociales, para las cuales el derecho hereditario no es otra cosa que el derecho al ocio y al parasitismo"; es decir que se basa sobre el crecimiento de las clases adineradas en perjuicio de los proletarios, crecimiento que ha contradicho otro economista de no menor cuantía, Nitti, demostrando la mayor repartición actual de la riqueza pública y el más elevado nivel de vida alcanzado por el proletariado. ([21]).

Tampoco nos parece sostenible la teoría de que para la aplicación del impuesto a las herencias debe hacerse la distinción, teórica y práctica entre el impuesto sobre el capital relicto que el causante transmite a su heredero, impuesto que se cobraría por el acto de la transmisión de bienes de una persona a otra y de acuerdo a las reglas comunes de la transmisión inter vivos, del impuesto a la herencia propiamente dicho, que se cobra sobre la porción que percibe cada uno de los herederos en razón del beneficio que recibe, y al cual se aplica la escala de alícuotas según el monto de los bienes y el grado de parentesco existente entre el causante y el heredero.

Este sistema ha sido establecido en Alemania por ley de 1º de Julio de 1921 ([22]), pero su razón de ser no puede ser otra que la necesidad en que se encontró el ex - imperio de buscar nuevas fuentes impositivas para hacer frente a los ingentes gastos que le demandaban las reparaciones a las naciones aliadas, necesidad

(20) Federico Flora. Ciencia de la Hacienda, t. 2, pág. 301.
(21) Francisco Nitti. Science des Finances, t. 1, Cap. X.
(22) Carlos T. von Eheberg. Hacienda Pública, pág. 414.

que ha hecho aguzar el ingenio de sus estadistas algo más allá de lo que todo sistema financiero regular y equitativo puede permitir. La transmisión de los bienes por causa de muerte, operada por ministerio de la ley en el mismo y preciso instante de la expiración del causante, no forma un doble acto susceptible de una doble imposición. Ningún impuesto pesa sobre la propiedad en sí, porque ésta no es sujeto de gravamen. Lo son sin duda los propietarios que tienen bajo su dominio los bienes sujetos a impuesto, de tal modo que cuando éstos inciden sobre aquellos, lo hacen siempre pesando sobre las rentas que percibe el dueño de esa propiedad gravada. Esto ocurre aún en los casos llamados de impuestos sobre el capital y las propiedades, y tan cierto es esto, que en ninguna parte se gravan sino aquellos bienes que están sujetos al dominio privado, como una contribución del individuo al mantenimiento de las cargas sociales, contribución que debe ser tanto más elevada cuanto mayor sea la cuantía de los bienes que necesitan y reciban la protección del Estado. Los bienes que, sin pertenecer a los particulares se encuentran dentro de la jurisdicción de un Estado, no pagan impuesto, y no lo pagan, porque sería una redundancia que aquellos bienes dejados en beneficio de la comunidad por motivos de orden superior, contribuyan ellos también, sin estar en el comercio, al mantenimiento de un orden al cual precisamente están afectados en su totalidad.

Consecuencia de ésto y de la no existencia del individuo como persona, después de muerto (ya es cuerpo, cosa, porque le falta el espíritu que lo anima), es que él no es quien paga el tributo al Estado por la transmisión de bienes que se opera con su fallecimiento; y si esto es así, tenemos que al herederos se le hace pasible de una doble imposición por un solo y mismo hecho, por una misma y sola transmisión de bienes, desde que todos los impuestos que se paguen, ya sean bajo un nombre o ya bajo otro, siempre gravitan sobre la masa hereditaria, para disminuirla, y la cual de otro modo, pasaría íntegra o soportando un solo gravámen, al patrimonio del heredero.

La posición adoptada por la ley alemana, no es única por cierto. Las legislaciones de casi todos los países europeos han estado influenciadas por las ideas socializantes de principios de este siglo, y llevando a la práctica la teoría de que los medios im-

positivos de que está armado el Estado, pueden y deben servir para lograr una mayor nivelación de clases y una más general distribución de la riqueza, no han vacilado en inventar e imponer la doctrina de la co - propiedad del Estado en los bienes transmitidos por herencia fuera del derecho de imponer un gravamen al heredero en razón del aumento de su patrimonio por efecto de la herencia que recibe.

Son curiosos los fines que por este medio se quiere conseguir por algunos financistas, y que Flora explica así: "Defienden esta función del impuesto sobre las sucesiones, no solo los socialistas agrarios y colectivistas que querrían suprimir la transmisión hereditaria de la tierra y de los capitales, la cual retornaría gratuitamente al Estado apenas muriesen los poseedores actuales, sino economistas de todas las escuelas. Laveleye y Wagner proponían que el Estado se sirviese del impuesto sobre sucesiones para nacionalizar el suelo de los inmuebles urbanos; Mill para contener las desigualdades en la distribución de la riqueza, fijando un límite a lo que cada uno podría recibir por herencias o legados; Letourneau y Grant Allen, para instaurar el imperio de la ley darwiniana, hoy invertida por la herencia que asegura la supervivencia de los menos aptos; Huet y Weber, para garantir el ejercicio del derecho natural de la propiedad perteneciente a todos los hombres y que la herencia, por su perpetuidad, hace imposible, dificultando el retorno de los bienes a la comunidad; y Rignano, quien con un impuesto sobre las sucesiones, progresivo en el tiempo, es decir, tanto más elevado cuanto más distante del traspaso originario estén los sucesivos del mismo patrimonio, se promete nacionalizar — sin revoluciones y sin suprimir los estímulos al trabajo y al ahorro — el capital privado en favor del proletariado". (23).

No puede culparse, sin embargo, a la sola extravagencia de las ideas de este siglo el camino emprendido por las legislaciones en materia fiscal. Ellas han sido provocadas también por la necesidad de obtener nuevos recursos con qué sostener las crecientes necesidades del Estado, derivadas no solamente del aumento de la deuda pública sino aún de los gastos originados por la ma-

(23) Flora. Obra citada, pág. 301 - 2, nota 2.

yor extensión de sus funciones, y sin que ello importe declarar lisa y llanamente la justificación total de unos y otros.

Tomo el hecho cierto del acrecentamiento de esos gastos en una progresión más rápida de lo que ocurrió hasta fines del siglo XIX, debido en su mayor parte por el aumento de los gastos militares, y constato, a la vez, que si la pretendida reforma fiscal de Caiullaux, en Francia, en 1910, contenía y aconsejaba la elevación de los gravámenes sobre las sucesiones como un futuro instrumento para las grandes reformas fiscales a que aspiraba el socialismo a que pertenecía, el proyecto de Dumont, de 1913, lo requería como fondos necesarios para la ejecución de las leyes militares.

Para la satisfacción de iguales gastos fué propuesto en Alemania por el príncipe von Bülow en 1908, pero limitado a las sucesiones superiores a 20.000 marcos y con la particularidad de establecer recargos en la cuota impositiva a cargo de los herederos que no hubieren prestado el servicio militar y con la limitación de que las herencias que no correspondieren a los cónyuges, abuelos y parientes del primero y segundo grado, pasarían a ser propiedad del Estado.

Otro criterio distinto se ha seguido durante la guerra y después de ella, en razón de las necesidades apremiantes para los tesoros de todas las potencias que intervinieron en la misma necesitados a buscar nuevas fuentes impositivas para saciarlas, fueran ellas o no aceptadas por una correcta ciencia impositiva.

En Italia se gravó en 1919 con una mayor elevación de los tipos sobre las cuotas sucesorias, asociada al impuesto complementario sobre el patrimonio transmitido, siempre que éste fuera superior a las 200.000 liras y favoreciera a parientes colaterales y extraños. En Francia se gravó en 1920 el capital global de la sucesión con tipos progresivos que varían según el número de hijos del causante y cuyo importe debía deducirse antes de la distribución entre ellos del caudal hereditario. En Alemania el 10 de Setiembre de 1919 se dictó la nueva ley sobre impuestos a las herencias, que no se aplican más que cuando el causante hubiere fallecido antes del 1º de Julio de 1921, y que se aplica, una parte, sobre el total caudal relicto y otra sobre las cuotas que corresponden a cada heredero; del primero se elimina como no imponible

una cuota de 20.000 marcos y la cuota impositiva varía del 1 al 5 por ciento, en cambio que la segunda se gradúa por el vínculo del parentesco y llega al máximum del 70 por ciento para los herederos de la sexta clase. En Inglaterra la ley del 21 de Julio de 1919 ha elevado los tipos anteriormente establecidos por la "estate duty", cuya cuota máxima llega al 40 por ciento cuando el caudal hereditario pasa de los 2.000.000 de libras esterlinas. En Estados Unidos la ley de 24 de Febrero de 1919 elevó asimismo los tipos de gravamen sobre el total caudal hereditario, cuyo tipo máximo llegaba al 25 por ciento para las herencias superiores a 10.000.000 de dólares, escala que a su vez ha sido modificada por la ley del 2 de Junio de 1924 que llega a imponer un tipo máximo de 40 por ciento aplicable a la misma cantidad. Y por último, España, que si bien por ley de 27 de Abril de 1926 modificó la ley de 1922 en cuanto establece que la cuota del 5 por ciento de recargo ha de ser cobrada antes de hacerse la partición de los bienes entre los herederos, presenta un caracter distinto de los anteriores por cuanto destina el producido del aumento de ese impuesto para acrecentar el importe de las libretas de capitalización del seguro obrero; descubriéndose así, en una como en otra parte, la influencia que sobre ello han tenido las ideas socializantes de que hablaba hace un momento (24).

La constatación de estos hechos no importa en manera alguna su justificación. No podemos ser tan "realistas" como lo pretendía el profesor Jèze (25), ni como lo enseña Nitti (26), que debamos contentarnos con la simple constatación de los hechos, sin entrar a examinar si los fundamentos que se han tenido en cuenta para realizarlos resisten a una crítica severa. Si la misión del financista se redujera a proporcionar al erario toda suerte de recursos pecuniarios, sin fijarse en la justicia de su distribución ni en el límite hasta el cual le está permitido la imposición de un gravámen, para respetar así el legítimo derecho de propiedad, no sólo en miras a un mayor bienestar individual sino aún social, habríamos falseado la misión de esta disciplina y la habríamos rebajado

(24) Von Eheberg. Obra citada, págs. 414-426.
(25) G. Jéze. Conferencias en la U. de B. Aires. Abril 20 de 1923.
(26) F. Nitti. Obra citada, t. I, Cap. I.

del nivel de ciencia que procede por causas y razones, a la simple categoría del arte de la contabilidad.

Nada mejor para demostrar la sinrazón de una teoría que llevarla a sus últimas consecuencias, de acuerdo a sus propios razonamientos; por eso nada mejor para demostrar el abuso que se comete al imponer exacciones tan gravosas para el patrimonio familiar, que no tienen por razón de ser el desarreglo de las finanzas, sino la justificación legal de "un robo puro y simple por el Estado al apoderarse de las herencias", como se dijo en la Cámara Francesa, al discutirse el proyecto de 1920, pues si el Estado tiene derecho para imponer alícuotas progresivas que llegan a veces a absorver hasta el 80 por ciento del caudal transmitido por sucesión, tampoco se le podría negar el derecho de proceder como en la República de los Soviets, cuando por ley del 27 de Abril de 1918 declaró propiedad de la República Comunista todas las herencias superiores a 10.000 rublos; y la decadencia económica, financiera, política, social e individual, que ha sido la consecuencia de esa doctrina llevada a sus últimos extremos y constatada de muy diversos modos, es la demostración más elocuente de que las finanzas no forman una ciencia independizada de la moral que es, en definitiva, la que regla los supremos postulados del bien, vale decir, la que resuelve en última instancia, y en relación a todas las cosas, lo que está conforme o desconforme con la naturaleza humana, en el doble aspecto de su desenvolvimiento individual y social, integralmente considerado.

Tan estrechamente ligadas se encuentran la una con la otra, que si ambas miran el efecto que causa sobre el individuo la imposición de un impuesto exhorbitante, constatan que privando a los hombres el derecho de utilizar como ellos lo desean al fruto de su trabajo, secan con ello solo la fuente de muy fecundas y pujantes iniciativas, que es el factor más ponderable para el aumento de la producción, y por su medio, para el desideratum de alcanzar la felicidad común. Constatan que de no existir el derecho de transmitir los bienes ahorrados a sus hijos, se multiplican los excesos de las consumaciones inútiles e improductivas, que dañan la salud individual y hace perder los hábitos de laboriosidad y de templanza. Si todos los bienes han de consumirse en la vida, deben apresurarse los goces, porque es incierto el día de la desa

parición, o a lo menos, el esfuerzo individual se detendría tan luego de creer tener asegurado para sí y los suyos, una renta que le permita vivir con holgura; y con ello, cuanta orfandad prematura, cuánta fortuna dilapidada, cuánto trastorno social! Y no se quiera decir que inculcando las ideas de altruismo pueda conseguirse que el hombre deje voluntariamente sus bienes en provecho de la colectividad, vale decir, que con agrado vea que de sus bienes se incauta el Fisco en calidad de único o mayor heredero, porque las leyes morales no son contradictorias en sí, y no podemos esperar altruismo después de sembrar los gérmenes del más crudo egoísmo; y porque, además, es un hecho que la filosofía constata, el de la aspiración del hombre a perpertuarse, ya sea en la especie o ya en sus obras, como noción confusa que conserva sobre su destino ulterior.

Y si miramos al interés social, nada más elocuente que aquella conclusión doctrinaria de los congresales de Malinas, tomada como resumen de los trabajos efectuados en el seno del congreso allí reunido en 1925. Su prólogo habla con elocuencia de la serie de problemas de orden económico que se han sometido a su deliberación, y que él los enuncia así:

"Los Estados tienen enormes necesidades de dinero. Por otra parte, los ciudadanos están empobrecidos. ¿Dónde encontrar las nuevas fuentes de impuestos? Y, ¿cómo asegurar un rendimiento mejor a los antiguos? A pretexto de que la necesidad hace ley, se trata de operar una incautación del capital, se propone la nacionalización de ciertas industrias que parecen aptas para esta transformación, **se piensa en limitar más estrechamente el derecho de herencia.** El encarecimiento de la vida plantea otra cuestión muy grave. La penuria de la vivienda, provocada por el paro de la construcción y por el desplazamiento de la poblacion aún más que por su aumento, origina angustiosas dificultades. Los cambios se hallan desquiciados y convierten al comercio en materia de juego y de especulación que arruina a los unos, mientras los otros hacen rápidamente grandes fortunas. Los Estados se resisten a pagar sus deudas, y para ello, o desprecian su moneda o consolidan forzosamente su cambio, y así, la clase media, que había colocado sus ahorros en fondos públicos, queda arruinada y expuesta a desaparecer. Se crea una nueva clase de po-

bres, de la que es preciso preocuparse. No hay estabilidad alguna en las condiciones de vida, etc.''.

Y si de la simple enumeración de los problemas sometidos a su estudio, pasamos al de las conclusiones a que se arribó sobre la materia que nos ocupa, veremos que en el capítulo V dedicado a la Herencia, se sanciona lo siguiente:

**Conclusión 79.** — De igual modo que el derecho de propiedad, el derecho de herencia, a él estrechamente unido, es de **un interés social esencial.** Lo es particularmente cuando se trata de la transmisión en el **interior de la familia,** dado el vínculo íntimo que existe entre los miembros próximos de una misma familia y el destino particular del patrimonio familiar.

**Conclusión 80.** — El Estado, **sin atentar gravemente contra el interés social** y sin quebrantar los derechos inviolables de la **familia,** no puede suprimir, directa ni **indirectamente,** la herencia. Sin embargo, tiene el derecho de acomodar el número de los grados sucesorios a la organización actual de la familia.

**Conclusión 81.** — Es de desear que desgrave lo más posible, y hasta que exima de derechos fiscales las sucesiones en línea directa. Es de desear, además, que sea reconocido al jefe de la familia un derecho de testar suficiente para asegurar la transmisión **íntegra** de las pequeñas explotaciones de familia; ([27]) medidas que tienden a la conservación del patrimonio familiar contra la extrema subdivisión de la propiedad, cuyos efectos desastrosos en las naciones muy pobladas de Europa, hizo nacer el interés por conservar la integridad de ese patrimonio transmitido por herencia, sin perjudicar por ello la porción legítima de los hijos, ni romper entre ellos la igualdad que impone el principio de justicia.

Vemos así que la tendencia contemporánea abandona el régimen del individualismo que presidió toda la legislación del siglo XIX y se orienta hacia el **régimen familiar,** en el orden económico como en el político, como expresión de la primera sociedad completa y necesaria para el desenvolvimiento del hombre, y de la cual el clan, la tribu, la nación o el Estado, no son otra cosa que su perfeccionamiento y ampliación.

---

(27) Código Social, de la Unión Internacional de Estudios Sociales.

Por eso hacía mención hace un momento de lo absurdo de las teorías de la co-participación del Estado en los bienes dejados por el individuo al morir. Wagner defiende la teoría porque mira en el enriquecimiento del individuo con la fortuna que hereda, tan solo una consecuencia del régimen jurídico imperante, que garantiza la posesión al heredero tan solo porque ella perteneció a su progenitor. "La cuestión se presenta — dice — en tal forma, que es necesario tratar los impuestos sobre la circulación de la riqueza, no solamente como lo hemos hecho más arriba, a título de imposición de los actos particulares, sino al **mismo tiempo** a título de modo de imposición de la adquisición **por devolución** o por **plus value,** debiendo en consecuencia justificar ese título..

"La objeción de principio contra la imposición de la devolución y de la plus-value solo puede ser rechazada por no considerar como intangibles el régimen jurídico existente en materia de derecho privado y la repartición de las rentas y de la fortuna que se opera sobre esa base, es decir, que si se coloca bajo el punto de vista de la política social para la economía pública, para el derecho y para la imposición" (28).

Pero al principio de este párrafo ha dicho que sobre todo su doctrina el aplicable "bajo un régimen jurídico de adquisición bajo todo aspecto individualista, y en el cual el individuo **y no la familia** considerada como un todo, o la tribu, el clan, etc. al cual pertenece el individuo, y donde él es el último eslabón independiente del sistema de economía privada"; de tal suerte que si como hemso hecho notar más arriba, la concepción jurídico-económica de la época, ha variado fundamentalmente desde que aquellos tiempos ya lejanos para la ciencia, en que escribió el autor alemán bajo el influjo de sus ideas socializantes, y bajo la impresión de los abusos traídos por el capitalismo, amontonado al amparo de un sistema individualista que repugnaba a los principios superiores de orden social, no podemos pretender ahora justificar la aceptación ni la aplicación de sus doctrinas, cuando los nuevos postulados sientan como la base unitaria de los impuestos y de las cargas públicas, no ya el individuo aislado y salido de su órbita legítima, sino a la familia, centro común donde por regla general tiene origen y fin la vida del hombre mismo.

(28) A. Wagner. Science des Finances, t. 2, pág. 342.

Si las leyes del orden social amparan la formación de la familia y su desenvolvimiento en el seno de la sociedad, no es por otro motivo que por ser ella la institución más aparente para el desenvolvimiento integral del hombre. Ella fué erigida para garantizar la transmisión de la vida, dentro del orden individual y social. La vida, como supremo bien del hombre, al cual deben coadyuvar los demás bienes materiales, en la medida necesaria para su debida perfección.

No caigamos, pues, en los excesos del individualismo que exagera los derechos del hombre aislado deificando al individuo, ni levantemos un altar al Estado para erigirlo en ente superior a los derechos de cada hombre. No consintamos tampoco en los errores del sociologismo, que vergonzante de las ideas socialistas, ha pretendido encontrar en la Sociedad una realidad superior y anterior a sus miembros, para no reconocerles otros derechos que aquellos cuyo ejercicio es requerido por la solidaridad social. Reconozcamos los hechos como son; aceptemos que el hombre tiene derechos que dimanan de su naturaleza misma, pero que sufren por parte de la sociedad ciertas limitaciones necesarias para la vida en común, y así, manteniendo fuertemente los dos extremos de la cadena — al decir de los pensadores de Malinas — reconozcamos la eminente dignidad de la personalidad humana y la necesidad de la sociedad para su integral desenvolvimiento.

Con estos antecedentes y puntos de referencia a la vista, pasemos a estudiar los impuestos que gravan las sucesiones en la Capital y deferentes provincias de nuestra nación, para examinar después las ventajas y los inconvenientes que presenten, los principios de orden superior a que se amoldan y aquellos otros que en su legislación han dejado de lado y que, no obstante, sería de justicia que debieron considerar.

---

## REGIMEN IMPOSITIVO EN LA REPUBLICA ARGENTINA

El impuesto a las herencias que se cobra por la nación, y las provincias, dentro de sus respectivas jurisdicciones está representado, en general, por los cuadros siguientes:

## Capital Federal y Territorios Nacionales

### Ley Nº. 11287

| PARENTESCO | De $ 1 a $ 10.000 % | De $ 10.001 a $ 50.000 % | De $ 50.001 a $ 100.000 % | De $ 100.001 a $ 200.000 % |
|---|---|---|---|---|
| Padres, hijos y cónyuges | 1 | 1 ½ | 2 | 2 ½ |
| Otros ascendientes y descendientes | 1 ½ | 2 | 2 ½ | 3 |
| Colaterales 2º. grado | 2 | 5 | 5 ½ | 6 ½ |
| Colaterales 3º. grado | 2 ½ | 7 | 8 | 9 |
| Colaterales 4º. grado | 3 | 8 ½ | 9 ½ | 10 ½ |
| Otros parientes y extraños | 10 | 12 | 15 | 17 |

| | De $ 200.001 a $ 300.000 % | De $ 300.001 a $ 500.000 % | De $ 500.001 a $ 1000.000 % | Mas % |
|---|---|---|---|---|
| Padres, hijos y cónyuges | 3 ½ | 5 | 7 | 10 |
| Otros ascendientes y descendientes | 4 | 6 | 8 | 11 |
| Colaterales 2º. grado | 7 ½ | 9 | 11 | 14 |
| Colaterales 3º. grado | 10 | 11 | 12 | 15 |
| Colaterales 4º. grado | 11 ½ | 12 ½ | 14 | 16 |
| Otros parientes y extraños | 18 | 19 | 20 | 25 |

---

## PROVINCIA DE CORDOBA

### Ley Nº 2659

| | Valor de la transmisión desde $ 1.001 a: 5.000 % | — 10.000 % | — 100.000 % | — 200.000 % | — 500.000 % |
|---|---|---|---|---|---|
| Línea recta descendente | 1.— | 1.25 | 1.50 | 2.— | 3.50 |
| Línea recta ascendiente y esposo | 1.50 | 1.75 | 3.— | 4.— / | 5.50 |
| Colaterales en 2º y 3º. grado | 5.— | 6.— | 8.— | 9.— | 11.— |
| Colaterales en 4º. grado | 6.— | 7.— | 9.— | 10.50 | 13.— |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| Colaterales en 5º. grado | 7.— | 8.— | 10.50 | 12.— | 15.— |
| Colaterales en 6º. grado | 10.— | 12.— | 14.— | 16.— | 19.— |
| Demás parientes y extraños | 12.— | 14.— | 16.— | 18.— | 21.— |

| | 1.000.000 — 5.000.000 % | Más de 5.000.000 % |
|---|---|---|
| Línea recta descendente | 4.50 | 5.50 | 6.50 |
| Línea recta ascendente y esposo | 6.50 | 8.50 | 10.50 |
| Colaterales en 2º. y 3º. grado | 12.— | 13.— | 15.— |
| Colaterales en 4º. grado | 15.— | 17.— | 19.— |
| Colaterales en 5º. grado | 17.— | 19.— | 21.— |
| Colaterales en 6º. grado | 21.— | 23.— | 25.— |
| Demás parientes y extraños | 23.— | 25.— | 26.— |

---

PROVINCIA DE BUENOS AIRES

## Ley Nº 3972

| De $ 1 m\|n. | Línea recta descendente % | Línea recta ascendente y esposo % | Colaterales 2º. grado % | Colaterales 3º. grado % |
|---|---|---|---|---|
| A $ 5.000 | 1.— | 1.50 | 5.— | 6.— |
| A „ 10.000 | 1.50 | 2.50 | 6.— | 7.— |
| A „ 20.000 | 2.— | 3.50 | 7.— | 8.— |
| A „ 50.000 | 2.50 | 4.50 | 8.— | 9.— |
| A „ 100.000 | 3.— | 5.50 | 9.— | 10.— |
| A „ 200.000 | 3.50 | 6.50 | 10.— | 11.— |
| A „ 300.000 | 4.— | 7.50 | 11.50 | 12.— |
| A „ 400.000 | 4.50 | 8.50 | 13.— | 13.50 |
| A „ 500.000 | 5.— | 9.50 | 14.50 | 15.— |
| A „ 700.000 | 6.— | 10.50 | 16.— | 16.50 |
| A „ 1.000.000 | 7.— | 11.50 | 17.50 | 18.— |
| A „ 2.000.000 | 8.— | 12.50 | 19.— | 20.— |
| Más de 2.000.000 | 10.— | 14.50 | 21.— | 22.— |

| De $ 1 m\|n. | Colaterales 4º. grado % | Colaterales 5º. grado % | Colaterales 6º. grado % | Otros parientes y extraños % |
|---|---|---|---|---|
| A $ 5.000 | 7.— | 9.— | 11.— | 13.— |
| A „ 10.000 | 8.— | 10.50 | 12.50 | 14.— |
| A „ 20.000 | 9.— | 12.— | 14.— | 16.— |
| A „ 50.000 | 10.— | 13.50 | 15.50 | 17.50 |
| A „ 100.000 | 11.— | 15.— | 17.— | 19.— |
| A „ 200.000 | 12.— | 16.50 | 18.50 | 20.50 |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| A „ | 300.000 | 13.— | 18.— | 20.— | 22.— |
| A „ | 400.000 | 14.50 | 19.50 | 21.50 | 23.50 |
| A „ | 500.000 | 16.— | 21.50 | 23.— | 25.— |
| A „ | 700.000 | 17.50 | 23.— | 25.— | 27.— |
| A „ | 1.000.000 | 19.— | 25.— | 27.— | 29.— |
| A „ | 2.000.000 | 20.50 | 27.— | 29.— | 31.— |
| Más de | 2.000.000 | 23.50 | 29.— | 31.— | 33.— |

---

PROVINCIA DE SANTA FE

## Ley Nº 2107, Art. 34

| Escala | | PARENTESCO Línea recta descendente y esposo % | Línea recta ascendente % | Colaterales en 2º. grado % |
|---|---|---|---|---|
| 1 a | 10.000 | $ 0.50 | $ 0.75 | $ 5.— |
| 1 a | 25.000 | 0.75 | 1.— | 6.— |
| 1 a | 50.000 | 1.— | 1.25 | 7.— |
| 1 a | 100.000 | 1.25 | 1.50 | 9.— |
| 1 a | 200.000 | 1.50 | 1.75 | 10.— |
| 1 a | 300.000 | 1.75 | 2.— | 12.— |
| 1 a | 500.000 | 2.— | 2.25 | 14.— |
| 1 a | 700.000 | 2.50 | 2.75 | 16.— |
| 1 a | 1.000.000 | 3.— | 3.25 | 18.— |
| Mas | 1.000.000 | 3.50 | 3.75 | 20.— |

| | | Colaterales en 3º. grado % | Otros parientes extraños y legados % |
|---|---|---|---|
| 1 a | 10.000 | $ 8.— | $ 18.— |
| 1 a | 25.000 | 9.— | 20.— |
| 1 a | 50.000 | 10.— | 21.— |
| 1 a | 100.000 | 12.— | 23.— |
| 1 a | 200.000 | 13.— | 24.— |
| 1 a | 300.000 | 15.— | 26.— |
| 1 a | 500.000 | 17.— | 28.— |
| 1 a | 700.000 | 19.— | 30.— |
| 1 a | 1.000.000 | 21.— | 32.— |
| Mas | 1.000.000 | 23.— | 34.— |

---

PROVINCIA DE MENDOZA

## Ley 825, Art. 1º

| PARENTESCO | Los primeros. $ 20.000 % | $ 30.0000 % | Subsiguientes. $ 50.000 % | $ 100.000 % |
|---|---|---|---|---|
| Línea recta y esposos | 1.50 | 2.— | 2.50 | 3.50 |
| Colaterales en 2º. gra- | | | | |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| do | 4.— | 4.50 | 5.— | 6.50 |
| Colaterales en 3º. grado | 7.— | 7.50 | 8.— | 10.50 |
| Colaterales en 4º. grado | 10.50 | 11.— | 11.50 | 15.50 |
| Demás parientes, extraños y legatarios y donatarios | 15.— | 15.50 | 16.50 | 21.50 |

| | $ 300.000 % | $ 500.000 % | $ 1.000.000 % |
|---|---|---|---|
| Línea recta y esposos | 4.50 | 6.— | 8.— |
| Colaterales en 2º. grado | 7.50 | 11.— | 15.— |
| Colaterales en 3º. grado | 11.50 | 17.50 | 24.— |
| Colaterales en 4º. grado | 16.50 | 25.50 | 35.— |
| Demás parientes, extraños, legatarios y donatarios | 22.50 | 35.— | 48.— |

---

PROVINCIA DE SAN JUAN

## Ley de 24 de Diciembre de 1926

| PARENTESCO | De $ 1 a $ 5.000 | De $ 5.001 a $ 30.000 | De $ 30.001 a $ 60.000 | De $ 60.001 a $ 100.000 |
|---|---|---|---|---|
| Línea directa hijos | ½ % | 1 % | 1 ½ % | 2 % |
| Demás descendientes, ascendientes y entre esposos | 1 | 1 ½ | 2 | 2 ½ |
| Colaterales en 2º. grado | 1 ½ | 2 | 2 ½ | 3 |
| Colaterales en 3º. grado | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Colaterales en 4º. grado | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Demás parientes y extraños | 5 | 7 | 9 | 12 |

| | De 100.001 a $ 250.000 | De 250.001 a $ 500.000 | Más de $ 500.000 |
|---|---|---|---|
| Línea directa hijos | 2 ½ % | 3 % | 3 ½ % |
| Demás descendientes, ascendientes y entre esposos | 3 | 3 ½ | 4 |
| Colaterales en 2º. grado | 4 | 5 | 6 |
| Colaterales en 3º. grado | 6 | 8 | 10 |
| Colaterales en 4º. grado | 8 | 10 | 12 |
| Demás parientes y extraños | 15 | 18 | 22 |

PROVINCIA DE SANTIAGO DEL ESTERO

## Leyes Nros. 548 y 987

| PARENTESCO: | De $ 1 a $ 10.000 % | De $ 10.001 a $ 50.000 % | De $ 50.001 a $ 100.000 % | De $ 100.001 a $ 250.000 % |
|---|---|---|---|---|
| Línea recta ascendente, descendente y esposos | De $ 1 a $ 50.000 1.50 | 2.50 | 2.— | 2.50 |
| Colaterales en 2º. grado | 4.— | 4.75 | 5.50 | 6.25 |
| Colaterales en 3er. grado | 5.50 | 6.— | 6.50 | 7.— |
| Colaterales en 4º. grado | 6.50 | 7.50 | 8.50 | 9.50 |
| Colaterales en 5º. grado | 7.50 | 8.50 | 9.50 | 10.50 |
| Colaterales en 6º. grado | 8.50 | 9.50 | 10.50 | 11.50 |
| Demás parientes y extraños | 10.— | 12.— | 14.— | 15.— |

| | De $ 250.001 a $ 500.000 % | De $ 500.001 a $ 1.000.000 % | De más de $ 1.000.000 % |
|---|---|---|---|
| Línea recta ascendente, descendente y esposos | 4.— | 5.— | 6.— |
| Colaterales en 2º. grado | 7.— | 7.75 | 9.— |
| Colaterales en 3º. grado | 7.50 | 8.50 | 10.— |
| Colaterales en 4º. grado | 10.50 | 11.50 | 12.— |
| Colaterales en 5º. grado | 11.50 | 12.50 | 14.— |
| Colaterales en 6º. grado | 12.50 | 13.50 | 16.— |
| Demás parientes y extraños. | 16.— | 17.— | 20.— |

PROVINCIA DE SALTA

## Ley Nº 1073

| PARENTESCO: | De $ 1 a $ 10.000 % | De $ 1 a $ 20.000 % | De $ 1 a $ 50.000 % | De $ 1 a $ 100.000 % |
|---|---|---|---|---|
| Padres, hijos y esposos | 0.80 | 1.10 | 1.30 | 1.60 |
| Otros ascendientes y descendientes | 1.30 | 1.50 | 1.80 | 2.10 |
| Colaterales en 2º. grado | 4.— | 4.80 | 5.50 | 6.20 |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| Colaterales en 3º. grado | 6.50 | 7.80 | 8.50 | 9.50 |
| Colaterales en 4º. grado | 7.50 | 9.— | 9.50 | 10.50 |
| Colaterales en 5º. grado | 9.— | 10.50 | 12.— | 13.— |
| Colaterales en 6º. grado | 10.— | 12.— | 13.— | 14.— |
| Demás parientes y extraños | 12.— | 13.— | 14.— | 16.— |

| | De $ 1 a $ 200.000 % | De $ 1 a $ 500.000 % | De $ 1 a $ 1.000.000 % | De $ 1 a $ 1.000.000 y más % |
|---|---|---|---|---|
| Padres, hijos y esposos | 2.20 | 3.— | 4.— | 5.— |
| Otros ascendientes y descendientes | 3.20 | 4.— | 5.— | 6.— |
| Colaterales en 2º. grado | 7.— | 8.— | 9.— | 10.— |
| Colaterales en 3º. grado | 10.50 | 12.— | 13.— | 14.— |
| Colaterales en 4º. grado | 11.50 | 13.— | 14.— | 15.— |
| Colaterales en 5º. grado | 14.— | 16.— | 17.— | 18.— |
| Colaterales en 6º. grado | 15.— | 18.— | 19.— | 20.— |
| Demás parientes y extraños | 18.— | 20.— | 22.— | 24.— |

---

PROVINCIA DE CATAMARCA

## Ley de 27 de Diciembre de 1929

| PARENTESCO: | De $ 1 a $ 1.000 % | De $ 1 a $ 2.500 % | De $ 1 a $ 5.000 % | De $ 1 a $ 10.000 % |
|---|---|---|---|---|
| Línea recta descendentes y esposo | 1.50 | 2.— | 2.50 | 3.— |
| Línea recta ascendente | 2.— | 2.50 | 3.— | 3.50 |
| Colaterales en 2º. grado | 4.— | 5.— | 6.— | 7.— |
| Colaterales en 3º. grado | 5.— | 6.— | 7.— | 8.— |
| Colaterales en 4º. grado | 6.— | 7.— | 8.— | 9.— |
| Colaterales en 5º. grado | 7.— | 8.— | 9.— | 10.— |
| Demás parientes y extraños | 12.— | 13.— | 15.— | 17.— |

| | De $ 1 a $ 40.000 % | De $ 1 a $ 60.000 % | Más de $ 60.000 % |
|---|---|---|---|
| Línea recta descendiente y esposo | 4.— | 5.— | 7.— |
| Lína recta ascendente | 4.50 | 6.— | 8.— |
| Colaterales en 2°. grado | 8.— | 9.— | 11.— |
| Colaterales en 3°. grado | 9.— | 10.— | 12.— |
| Colaterales en 4°. grado | 10.— | 11.— | 13.— |
| Colaterales en 5°. grado | 11.— | 12.— | 14.— |
| Demás parientes y extraños | 19.— | 21.— | 24.— |

## PROVINCIA DE LA RIOJA

### Ley N° 442, Art. 40

Línea directa descendente ,ascendente y entre esposo.

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| Hasta | $ 10.00, el | | | | 4 por mil |
| Desde | $ 10.000 | hasta | $ 30.000 | el | 6 por mil |
| Desde | $ 30.000 | hasta | $ 50.000 | el | 8 por mil |
| Desde | $ 50.000 | hasta | $ 100.000 | el | 10 por mil |

Y el 12 por mil sobre cualquier cantidad que exceda de $ 100.000.

Cuando la transmisión se refiere a parientes colaterales de segundo y tercer grado, el impuesto se pagará a razón del 10 por ciento; de cuarto, quinto y sexto grado, a razón del 12 por ciento; y el 15 por ciento si se refiere a demás parientes y extraños.

## PROVINCIA DE JUJUY

### Ley 241, Art. 17

Se abonará un sello de tres por mil en los contratos de donación o cesión gratuita entre particulares y en toda división o adjudicación de bienes sucesorios, muebles, semovientes o inmuebles, sea judicial o extrajudicial, por testamento o ab intestato, agregándose dicho sello, etc.

Lo primero que llama la atención a la simple revisación de las tarifas impositivas, es el fuerte grado progresivo de sus respecti-

vas alícuotas, inspiradas todas ellas en las tendencias socializantes de que hablaba hace un momento, dada la progresión exhorbitante implantada en algunas.

Si se examina en detalle, la proporción adoptada por ninguna de esas leyes es perfecta, ni se amolda extrictamente a la idea que las inspira, o sea que, mientras menor sea el vínculo familiar existente entre el causante y el heredero, y más alta la porción hereditaria que recibe, mayor debe ser el impuesto que satisfaga al Estado. Y esto proviene de dos fuentes: la una, que la escala ha sido calculada groso modo sin fijarse mayormente en los pequeños matices de la progresión. Así por ejemplo, en la ley nacional, la mayor progresión se nota para las herencias que oscilan entre los 10 y 50 mil pesos marcando su punto más alto para los colaterales del 4º grado en donde hay una diferencia del 5 1/2 por ciento con relación a lo gravado hasta los 10 mil; progresión que, de acuerdo al criterio enunciado, debió ser menor que la establecida para herencias mayores, ya que una herencia de $ 50.000 no supone mayor excedente que una de 100 mil, cuya cuota, sin embargo, solo se aumenta en el uno por ciento.

La segunda fuente de errores proviene de que el cómputo de los impuestos se hace por cantidades absolutas y no por el sistema de cuotas, que es el único que puede proporcionar una imposición adecuada. Así por ejemplo, tomando las leyes de Córdoba, quien hereda más de $ 1.000.000, debe soportar un impuesto del 5.50 por ciento, mientras que quien hereda tan solo el millón, soporta el impuesto del 4.50 por ciento, de donde resulta esta consecuencia injusta que quien hereda tan solo el millón, paga por impuesto la suma de $ 45.000, mientras que quien recibe $ 1.050.000 por ejemplo deberá pagar por el mismo concepto, la suma de $ 57.750. es decir, que por haber recibido tan solo $ 50.000 más que el anterior, deberá pagar $ 12.750 de impuesto más que aquel.

En cambio, si el cómputo del impuesto se hiciera por cuotas sucesivas, nunca podría llegarse a ese resultado que pugna con los principios de justicia, pues por los primeros 5.000 pagaría la cuota del 1 por ciento, o sean $ 50; por los 5.000 restantes hasta la cuota de $ 10.000, pagaría el 1.25 por ciento, o sean $ 62.50; por los 90.000 restantes hasta la cuota de $ 100.000, pagaría el 1.50 por ciento, o sean $ 63.50; por los 100.000 restantes hasta la cuo-

ta de $ 200.000, pagaría el 2 por ciento, o sean $ 2.000; por los $ 200.000 restantes hasta la cuota de $ 500.000, pagaría el 3.50 por ciento, o sean $ 10.500; por los $ 500.000 restantes hasta la cuota de $ 1.000.000, pagaría el 4.50 por ciento, o sean $ 22.500; es decir, que, en total, quien recibiera un millón de pesos por herencia paterna, debería pagar en total la suma de $ 36.462.50 y no los $ 45.000 que resultarían de la aplicación lisa y llana de la escala, de acuerdo a un cómputo por cantidades absolutas. Y en este mismo error incurren las leyes de Buenos Aires, Santa Fe, Santiago del Estero y Salta.

Ahora bien: la progresividad de las cuotas impositivas se encuentra establecida, como se ha dicho, en casi todas las naciones civilizadas, e igual criterio se ha seguido entre nosotros. Pero a este respecto se ha preguntado si en nuestro país puede ser mantenida esa progresividad, ante el texto del Art. 4º de nuestra constitución que impone el sistema de la **proporcionalidad** de los impuestos en relación con la población, ya que así parece deducirse del texto del recordado artículo 4º cuando dice: "... y de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el congreso general...".

Los constitucionalistas han observado a este respecto que, de acuerdo a los dictados de la ciencia financiera, no hay otros impuestos que puedan ser proporcionales a la población que los de capitación, abandonados ya en todos los regímenes tributarios por anticuados e injustos, desde que no tienen en vista el factor personal de la posición pecuniaria del contribuyente, su edad, su estado, los miembros de familia a su cuidado, es decir, todas aquellas condiciones que hacen del impuesto un derivado de la condición personal y particular de cada ciudadano y no un ente que se mide con el mismo metro cualquiera que sea su aparente capacidad contributiva.

En el capítulo anterior hemos visto las diferentes interpretaciones que se ha dado por los constitucionalistas y financistas argentinos a esta cláusula constitucional, cláusula que, a mi entender, no tiene aplicación al caso que nos ocupa, pues ella rige única y exclusivamente para el caso de que el congreso general se viera en la necesidad de imponer un impuesto territorial para ser distribuído por el sistema de cuotas entre todas las provincias

argentinas, y para la fijación de la cual debe tenerse presente, ante todo la población de cada una de ellas, sin olvidar por eso los supremos postulados de la justicia que debe presidir toda imposición, y para cuyo logro la misma constitución ha establecido que debe reunir dos condiciones: la de ser equitativa y la de ser proporcional a la población. Dada la mayor extensión que allí damos a este punto, no insistiremos más en él.

En cambio, para los demás impuestos que se puedan imponer en el territorio de la República, la misma constitución ha consagrado en el Art. 16 la regla de la igualdad. Pero esa igualdad, es la absoluta que equipara una persona a la otra para imponerle tributos idénticos, es la igualdad de la riqueza, es la igual dad de la condición social, o es la igualdad de los sacrificios a que están obligados todos los habitantes del país, cada uno en razón de sus respectivas posibilidades, para contribuir todos de común al mantenimiento de las autoridades constituídas? Veámoslo.

Los constituyentes de 1853 no discutieron el punto ([29]).

Enseña Leroy - Beaulieu ([30]), que Juan Jacobo Rousseau, Bernardino de Sain - Pierre, Condorcet, y aún Adam Smith, según algunos tratadistas, figuran entre los autores partidarios del impuesto progresivo, a los que habría que agregar a Turgot, Loria, Machiavello y varios otros, según las anotaciones de Graziani ([31]), es decir, que en la época de dictarse nuestra constitución y en la mente de los teóricos, ya existía la idea de la implantación de un impuesto progresivo, como base de una mayor justicia tributaria. Pero es recién a partir de la mitad del siglo XIX que se nota una influencia de esta idea en los proyectos de legislación fiscal, influencia que se deriva de la tendencia de hacer servir a las finanzas para fines sociales a la vez que fiscales, como lo enseña Fanno ([32]). Los constituyentes de 1853 no trataron el punto, vuelvo a decirlo, y quizás fuera porque no estaban preparados para una discusión teórica de esta naturaleza. Sin embargo, la revolución de Mayo, en cuanto a los derechos del hombre se refiere, era hija legítima de la Revolución Francesa, cuyos postulados empezó proclamando Mariano Moreno en la Re-

(29) Actas del C. Constituyente. Sesión del 25 de Abril.
(30) P. Leroy-Beaulieu. Science des Finances, t. I, pág. 179 - 80.
(31) Augusto Graziani. Scienza delle Finanze, pág. 257 - 8.
(32) Marco Fanno Elementi di Scienza delle Finanze, pág. 74.

presentación de los Hacendados, y la igualdad de los individuos ante el impuesto y las cargas públicas, no era otra cosa que una de las tantas formas de la igualdad de los ciudadanos ante la ley. Formaba así uno de los postulados sobre los cuales ni siquiera la discusión se acepta, y que estaba encarnada en nuestra nacionalidad, y si la constitución se detuvo a consignarlo, más fué para prevenir dudas sobre la aplicación de impuestos diferenciales entre nacionales y extranjeros, como ocurrió en los primeros años de nuestra independencia, que para consagrar un principio reconocido y aceptado, a lo menos en teoría, por la legislación mundial.

Pero vinieron las épocas posteriores y el punto surge a la discusión. Alberdi dice: "Que la contribución pese sobre todos igualmente **y sobre cada uno según sus fuerzas**: he ahí la **igualdad proporcional**" (33).

Montes de Oca, hablando de la igualdad de los ciudadanos ante la ley, se expresa así: "Pero la igualdad que ha consagrado la constitución argentina, que ha inscripto en su divisa la Francia republicana, que han adoptado todos los países en que la democracia impera, no llega hasta borrar las diferencias naturales de condiciones y de aptitudes, de inteligencia y de riqueza. A fin de que la igualdad civil sea un hecho realizable, es menester circunscribirla a sus objetivos propios y apartarla del terreno sofístico de las quimeras. La igualdad de aptitudes es una utopía, la igualdad ante la ley es una verdad. La igualdad ante la ley supone simplemente que todos los habitantes de la nación están sujetos a los mismos deberes, gozan de los mismos derechos y están tutelados por las mismas garantías. La desigualdad de aptitudes deriva del libre desenvolvimiento de las actividades individuales que, como son diferentes, conducen a resultados diferentes también". (34).

Este es el concepto de la igualdad sancionado por la constitución, igualdad que se deriva de la similitud de circunstancias en que se puede encontrar el individuo, y que al referirse al orden económico para servir de base a la imposición de los tributos, debe serlo ante todo en vista de la situación personal de cada cual.

Por esto estimo que González Calderón se ha expresado con

(33) J. B. Alberdi. Sistema Rentístico. Part. III, Cap. 4º,, parf. 5.
(34) M. A. Montes de Oca. Derecho Constitucional, t. 1, pág. 288.

justeza cuando ha dicho que "debe tenerse muy en cuenta que la "igualdad en el impuesto", no significa la igualdad aritmética, o, en otras palabras, el texto, no quiere decir que todos deban pagar la misma cuota de impuesto: tal sería el impuesto de capitación, que, como su nombre lo indica, consiste en fijar una suma, como recurso del Estado, que se distribuye entre la población del país, a tanto por habitante. Esta especie de impuesto violaría abiertamente el principio de la igualdad, porque no distinguiría la **capacidad** de los contribuyentes" (35).

Pero es evidente que este concepto de "la capacidad de los contribuyentes" se refiere a la capacidad económica de cada uno, la que como sabemos, está condicionada por su edad, por la clase de bienes que posee, por la facilidad con que percibe sus rentas, por su seguridad misma, por las obligaciones patrimoniales y de familia que sobre él pesan, por su estado civil, por el estado de su salud, y, hasta como lo considera la ley inglesa, por el destino probable que dará a sus bienes; todo lo cual significa que nuestra constitución, al imponer el principio de la igualdad para soportar el impuesto y demás cargas públicas, ha impuesto la igualdad relativa de las personas que se encuentran "en las mismas condiciones", como lo ha declarado la Corte Suprema en muy numerosos fallos.

Esto importa que para nuestro país se adoptó la teoría de la igualdad preconizada por Adam Smith y Juan B. Say y condensada después en la "igualdad de sacrificio" por J. Stuart Mill, cuyas ideas económicas estaban en voga al sancionarse la constitución. Según él, es necesario que cada persona, una vez admitida la necesidad del consorcio civil que debe proveer a su existencia por medio del poder político, soporte una imposición, ni más grande ni más pequeña que aquella que soportan los demás. Pero es necesario que ello no sea una simple igualdad de forma. Cada ciudadano debe entregar al Estado aquella parte de su renta por la cual él soportará un sacrificio igual al de los otros contribuyentes; de suerte que una vez pagado el impuesto, los ciudadanos permanezcan **entre sí,** en **la misma posición económica** en que se encontraban anteriormente. (36). Es pues un criterio de igual-

(35) J. A. González Calderón, D. Constitucional, t. 2, pág. 21.
(36) John Stuart Mill. Principles of political economy, pág. 539.

dad relativa, gracias al cual, la regla del impuesto viene a ser: que la identidad de los valores que entrega, sea la expresión del mismo sacrificio que realizan.

Es por ello y porque entiendo que solamente con el sistema de la progresividad de los impuestos, acomodando las cuotas a la situación personal y particular de cada contribuyente, que se pueda lograr la verdadera aplicación del principio de la igualdad consagrado en nuestra carta fundamental, que pienso sea de posible aplicación en nuestro país, mas no como un objetivo que se alcance en la práctica, que adolecerá siempre de defectos porque ello es inherente a toda ley humana, sino como una aspiración a la cual debe tenderse para una mejor realización de los postulados de justicia social.

En nuestros impuestos sobre las sucesiones no existe la diferenciación entre la cuota que se aplica a la totalidad del caudal relicto y la que pesa sobre la porción que se adjudica a cada uno de los herederos, distinción que, como hemos visto, carece de razón de ser y ha sido impuesta en las modernas legislaciones tributarias europeas como un medio para elevar las entradas del erario en vista de las urgentes necesidades nacidas de la pos-guerra; todas las cuales establecen que debe ser cobrado sobre el importe de cada hijuela, anticipo, legado o donación, deduciendo las gananciales que corresondan al cónyuge supérstite y las deudas a cargo del difunto.

Nuestras leyes cumplen también, en parte, con la aspiración de los tiempos presentes de liberar del impuesto las pequeñas fortunas, como se ha hecho en la inmensa mayoría de los países europeos. El Art. 52 inc. 1º de la ley que rige en la Provincia de Córdoba, exceptúa del pago a las herencias entre ascendientes y descendientes o entre esposos, cuyo monto total a dividirse no exceda de cinco mil pesos nacionales — y parecida disposición contiene el Art. 35 inc. a) de la ley de Buenos Aires, y el Art. 3 inc. a) de la ley de Mendoza, la de Santiago (Art. 3º) y la de Salta (Art. 25 inc. 1º). Ninguna de las otras leyes contienen esta excención, que tan justificada es, sobre todo tratándose de las sucesiones entre ascendientes y descendientes, que no han vacilado en consagrarla la ley alemana de 1913 y la ley inglesa sobre los impuestos a los legados y a los herederos (legacy duty y suc-

cession duty).

A este respecto podemos observar que la ley alemana de 1923 suprimió el impuesto a la sucesión (sobre el total caudal relicto), se suprimió la progresión en relación con el patrimonio propio del heredero y se agruparon de distinto modo las clases establecidas en la ley con relación al parentesco, con todo lo cual — dice Eheberg — se trató de dar la preferencia a las relaciones **económico - familiares,** más bien que al parentesco de la sangre''; y un objetivo semejante es el perseguido por la ley francesa de 25 de Julio de 1920, con la cual se ha querido seguir una política que tiende al fomento de la población dentro del orden familiar. Ella ha establecido que el impuesto sobre las sucesiones o sobre el total caudal relicto no se percibe cuando sobreviven al causante **cuatro o más hijos;** estando eximidos también el ajuar de la casa (en la ley alemana) cuando él pasa entre ascendientes y descendientes y viceversa. En España rige la ley de 1900, modificada principalmente por la de 1910 que suprimió la excención de que gozaban las herencias entre ascendientes y descendientes y entre cónyuges. Pero la ley de 27 de Abril de 1926 que estableció el impuesto sobre el total haber hereditario, se suavizaron los tipos de imposición en atención a que — como dice el preámbulo — ''no solo es una exacción nueva en nuestro país, sino también, muy principalmente, que deben fortalecerse los vínculos familiares de paternidad y filiación, y de aquí que queden excluídos de este impuesto los bienes que por herencia se transmiten a los padres legítimos del causante o a sus descendientes legítimos o naturales'' (37).

Esta tendencia hacia el restablecimiento y consolidación del régimen familiar que ya se nota en las leyes alemanas y francesas, ha sido consagrada como una de las aspiraciones a que debe tender la reforma de las leyes impositivas en todos los países, por todos los hombres de pensamiento católico reunidos en la Unión Internacional de Estudios Sociales de Malinas, en cuya conclusión 21 se dice: ''Es de desear que se desgrave lo más posible, y hasta que se exima de derechos fiscales, las sucesiones en línea directa'', porque el patrimonio en la familia extricta, representa un patrimonio familiar común, administrado por los padres, de

(37) Carlos T. von Eheberg. Obra citada, págs. 414 - 26.

modo que a la muerte de éstos se efectúe jurídicamente, pero no de hecho, una transmisión de dominio. La herencia implica en este caso, no un aumento patrimonial, sino el aseguramiento de la base previamente dada a la existencia económica del heredero, y porque en muy numerosos casos, él no es la resultante de las solas actividades del jefe de familia, desaparecido, sino de un trabajo común de todos sus miembros''.

En este sentido se reclama, y con mayor razón aún, la previa separación del patrimonio del cónyuge sobreviviente, percibido como gananciales durante la sociedad conyugal, como ocurre en la ley que rige en nuestra provincia de Córdoba, (Art. 39) y está consagrada por las de Buenos Aires (Art. 35), Santa Fe (Art. 35), Santiago del Estero (Art. 6º), Salta (Art. 2º), Catamarca (Art. 40), San Juan (Art. 36), Jujuy (Art. 17) y de La Rioja (Art. 42).

Pero en nuestras leyes no se exceptúa la porción que el esposo recibe a título de herencia del cónyuge premuerto, y que en razón de aquellas consideraciones ha sido suprimido en la ley alemana de 1922. Allí, como se ha dicho, se ha llegado hasta eximir del gravámen el ajuar de la casa cuando él es heredado por el esposo o por descendientes, no solo por las consideraciones que hacía hace un momento sobre la política económico - familiar que se ha implantado, sino aún por considerar que el mantenimiento del patrimonio propio de cada uno de los cónyuges, depende, también en parte, del trabajo y de la acción del otro. Se considera y con razón, que la institución de la familia debe tener la misma organización económica que la imperante en las fábricas y talleres, en donde la base de la mayor producción es la división del trabajo que disminuye las pérdidas de esfuerzos y centuplica la producción. Sería pues, una aspiración de los tiempos presentes, y perfectamente, justificada por cierto, la desaparición de ese gravamen. La ley impositiva italiana que rige para el presente año de 1930 declara la exención del impuesto entre los esposos y en la línea descendente, siempre que el matrimonio tenga a su cargo diez hijos de nacionalidad italiana y sean ellos hermanos o medios hermanos, legítimos o naturales''. (38).

(38) G. Ballacco. Il Códice del Contribuente Nº 415, Título VII.

El Art. 39 de la ley impositiva de la provincia de Córdoba, establece el impuesto del 5 por mil sobre lo que corresponde al cónyuge sobreviviente a título de gananciales de la sociedad conyugal, aplicable únicamente a los inmuebles. En este punto estamos más adelantados que en el resto de las provincias argentinas, pues no es posible dejar de establecer la diferencia entre lo que percibe a título de heredero, vale decir, como sujeto pasivo de una transmisión de bienes a título gratuito, que lo que le es entregado por el simple acto de liquidación de una sociedad, en la cual los bienes que le correspondan son el fruto de sus afanes y de su labor personal. Está así justificada la diferenciación que se hace al imponer (dentro del concepto de nuestra ley), una mayor cuota impositiva en el primer caso que en el segundo, y por eso no estimo procedente la observación que sobre este punto hace Nasino (39), pensando que esta es una de las formas adoptadas para evadir el pago de un impuesto legítimo, opinión que, por otra parte, está basada en consideraciones de hecho para la Capital Federal, que en nada pueden afectar la justicia de una disposición de orden legal perfectamente establecida. El prejuicio que contiene esta opinión ha encontrado su eco en la legislación de la provincia de Buenos Aires en cuyo Art. 13 inc. 3º se establece que "cuando en el acervo hereditario figuren bienes situados fuera y dentro de la jurisdicción provincial, y estos últimos se atribuyan al cónyuge supérstite; como importe de los gananciales, se pagará sobre el cincuenta por ciento de su monto el importe que corresponda a la transmisión de la línea descendentes" es decir, que según sea la adjudicación de los bienes será el impuesto que el cónyuge deba pagar, lo que es sin duda un mal criterio impositivo y que carece de razón de ser.

Pero lo que no encuentro justificado igualmente en las leyes de Córdoba y Buenos Aires, es en la categoría en que colocan al esposo, heredero de su cónyuge; todas las demás lo ponen en igualdad de condiciones al descendiente legítimo, mientras que aquellas lo equipara al ascendiente. Si para los efectos de la porción legítima que corresponde a cada cual, el código civil establece en su Art. 3570 que el esposo está equiparado a los hijos le-

(39) Pablo B. Nasino. Tratado de Finanzas. Pág. 393.

gítimos, no veo la razón para que la ley impositiva lo coloque en otra categoría y le haga pasible, por ello, de un gravámen mayor. Y no se diga de contrario que a falta de hijos legítimos hereda el esposo en concurrencia con los ascendientes del causante, porque la ley no reconoce a éstos el carácter de herederos forzosos en todo caso, como se lo reconoce al cónyuge supérstite.

Por la ley de la provincia de Córdoba (Art. 52 inc. 1º.) están asimismo exceptuadas del impuesto "Las mandas pías, donaciones, o legados otorgados a favor de institutos escolares, de beneficencia o caridad", disposición que, en nuestro país como en el extranjero, ha tenido sus ardientes defensores y sus decididos adversarios. Ninguna otra ley provincial la tiene establecida. Las leyes de la Capital Federal, provincia de Buenos Aires, Mendoza, Salta y Santiago, como destinan el producido total de los impuestos a la herencia al sostenimiento de la enseñanza pública, no contienen excenciones de esta naturaleza. Tampoco la contienen las de la Provincia de Santa Fe y Jujuy, a pesar de que por su sistema rentístico, el producido de este impuesto entra a formar parte del conjunto de entradas sin afectación especial, que percibe el erario de la provincia.

Hay sin embargo, una circunstancia digna de ser notada en la ley de Mendoza, y es el impuesto diferencial que establece entre las transmisiones de bienes a favor del Gobierno de la Nación, de los de las provincias, de las municipalidades y de las destinadas a la construcción o sostenimiento de hospitales, asilos o establecimientos de asistencia social con personería jurídica o de instrucción pública gratuíta, que por el inc. b) del Art. 30 de la ley 825 quedan excentos del impuesto establecido en esa ley, y lo que establece el Art. 2º de la misma que grava con un porcentaje del 50 por ciento "los legados a favor del alma del testador y los legados e institución de herederos a favor de instituciones religiosas", impuesto que claramente ha sido establecido en disfavor de la Iglesia Católica y que importa un gravamen diferencial, que choca contra el principio de la igualdad sancionada por la Constitución Nacional, como ya lo declaró en caso idéntico la justicia de la provincia de Buenos Aires, en el año 1911, a propósito de la constitucionalidad del inc. 3º. del Art. 62 de la ley 1875, cuestionada en los autos sucesorios de doña Rosa Melo de Cané, y aún

cuando dicho fallo fué revocado por la Corte Suprema de la Nación (t. 115, pág. 137) fué sin perjuicio de declarar que "no podría admitirse la validez del impuesto del 50 % en el concepto de que él responda más que a la idea de crear renta, a la de prohibir indirectamente las liberalidades en beneficio de la iglesia, pues en tal supuesto, como ejercicio de una de las facultades del poder de policía de las provincias, no sería compatible con el recordado Art. 2º. de la constitución nacional (Fallos, tomo 98 págs. 20 y 52) (considerando 10).

No traigo este antecedente en son de polémica, incompatible con la naturaleza de este trabajo, sino como un antecedente oportuno y para correlacionarlo más tarde cuando tratemos del porcentaje establecido en estos impuestos, frente a las disposiciones de la constitución nacional.

La ley alemana establece un gravámen fijo del 5 por ciento sobre los bienes dejados a instituciones de beneficencia, iglesias y cajas de pensiones o de pensiones para obreros instituídas por el de cujus; y la ley italiana establece una diferenciación entre los legados de esta naturaleza, gravando con un impuesto del 5 por 100 las transmisiones con fines de beneficencia o instrucción a favor de los municipios; con el impuesto de un 10 por 100 cuando las transferencias se hagan a favor de las provincias, municipios u otras corporaciones, pero con fines de utilidad pública que no sean de las anteriores; con una cuota del 3 por 100 cuando los legados son hechos a favor de los criados del testador y su monto no pase de 1.200 liras anuales, y con igual gravámen cuando se trate de la transmisión de usufructo para los gastos de posesión de beneficios y capellanías. (40).

Las excenciones de esta naturaleza tienen como fundamento el interés social que existe en la multiplicación de las instituciones de beneficencia, de no importa qué naturaleza sean, si científicas o de simple caridad, porque todas ellas contribuyen a levantar el nivel intelectual, económico o social de los individuos, a remediar sus necesidades, y a llevar la acción de asistencia social mucho más allá de los límites en que le está permitido al Estado y aún más allá de sus simples posibilidades. Forman, en verdad, un capi-

(40) Federico Flora. Ciencia de la Hacienda, t. 2, pág. 310 y 315.

tal productor de beneficios sociales y destinados a cubrir necesidades también sociales, que de otro modo estarían a cargo del Estado y debían ser cubiertas con el producido de los impuestos.

Por eso ni aún bajo el punto de vista fiscal encuentro justificado el gravámen diferencial que se hace pesar sobre la Iglesia Católica en algunas provincias de nuestro país, porque su acción social benéfica es algo que no puede discutirse con espíritu de justicia. Recuérdese que no pocos autores atribuyen a la desaparición de los monasterios los orígenes del pauperismo, o por lo menos, constatan la circunstancia de las fechas coincidentes. Se dice que esa medida es inspirada en la razón de que los bienes que ingresan al patrimonio de las iglesias son de difícil transmisión, y con ello el Fisco se ve privado de las entradas que le proporcionan los actos de esta naturaleza, pero no se reflexiona en que la necesidad del Estado no radica en que las propiedades se transmitan con el objeto de percibir el impuesto, sino como un índice de trabajo o como un factor de progreso, para no dejar en unas manos un capital improductivo, el mismo que en otras sería remuneratorio. Pero como esa misma finalidad se consigue con el establecimiento del impuesto territorial, ya que los inmuebles gravados e improductivos no resultan un aliciente para nadie, no se vé la razón de secar las fuentes de la caridad pública en obras de positivo beneficio social.

En nuestra nación las ideas sociales son incipientes: mejor dicho, no existen. Apenas si estamos imbuídos de unas cuantas ideas oídas a declamadores que tampoco las entienden, porque ni se han preocupado de llevarlas a la práctica, ni saben amoldarlas a nuestras propias necesidades. De aquí que en nuestra República estemos, bajo ciertos aspectos, adelantados en materia de legislación social, pero legislación que se cumple en mínima escala, precisamente porque la masa ciudadana ha recibido en sus manos un instrumento que no sabe manejar. Y debido a esta ignorancia es que se ha combatido entre nosotros esos legados a la Iglesia Calica, bajo la comprensión de que sus únicos fines han sido y siguen siendo los relativos al culto, e ignorando en absoluto lo que, dentro de su organización, significa la parroquia, como centro, núcleo y base de la organización social y de los medios de asistencia para los fieles que habitan dentro de su jurisdicción. La parroquia no

es otra cosa que el comité seccional, pero instituído, no con miras de una política estrecha y logrera, sino con el espíritu de **cooperación social** de un núcleo determinado, núcleo que tiene sus intereses de orden económico, social, intelectual, de asistencia y de mutualidad, presidido siempre por el espíritu cristiano que en nombre de la solidaridad humana, impone la cooperación entre todos sus miembros, suavizada, ablandada en el choque de los intereses distintos, con el bálsamo de la caridad.

Si estas consideraciones pueden aplicarse para todas las legislaciones de la tierra, tienen doble fuerza entre nosotros, en donde por disposición constitucional la Religión Católica es la religión del Estado (Art. 2 C. N.) y es el Gobierno de la Nación quien está obligado a sufragar los gastos del culto, no por pura merced, sino como retribución obligada por el importe de los bienes de su propiedad de que se incautó en la época de Rivadavia.

Veamos lo que a este respecto ha dicho el Dr. Cortés, en una de sus siempre magníficas vistas fiscales: "Mejor que darle el Estado a la Iglesia, es respetar lo suyo; y mucho más decoroso que el vivir puramente de las asignaciones del Estado, que hasta cierto punto comprometen su dignidad y su independencia, sería el que pudiera subsistir de sus propias rentas y de las oblaciones voluntarias de los fieles.

"La Nación no tiene el deber de suministrar a la Iglesia sino lo que necesita; siendo evidente también que tanto menos necesitaría, cuanto mayores fueran las oblaciones expontáneas; de donde resulta tan claro como la luz del día, que las contribuciones que sobre éstas establecieran las provincias, vendrían a perjudicar al Tesoro Nacional...

"Si la religión es una cosa perjudicial al pueblo, no debiera acordarse a la Iglesia que la representa, la capacidad de heredar, y si no lo es, antes bien, debe reconocérsele un objeto de utilidad pública, que caracteriza a toda persona jurídica; desde que el código civil la declara tal, tampoco hay razón para gravarla, por una excepción odiosa, con un impuesto intolerable". (41).

Si por disposición del Art. 31 de la constitución nacional, tanto ella como las demás leyes de la Confederación que en su conse-

(41) Jerónimo Cortés. Vistas Fiscales, t. 1, vista IX.

cuencia se dicten por el congreso, son la ley suprema de la nación, y que las provincias está obligadas a conformarse con ellas, no obstante cualquier disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales; y si por disposición de los Arts. 33 inc. 4º. y 41 del Código Civil, la Iglesia Católica no solo está equiparada a los demás establecimientos o corporaciones con el carácter de personas jurídicas, sino aún colocada en situación de preeminencia en su calidad de persona jurídica de existencia necesaria, me parece imposible negar que las disposiciones de las leyes impositivas provinciales que la colocan en una situación de evidente inferioridad, no obstante todas las razones que Vélez Sarsfield invoca en sus eruditas notas a los artículos citados, chocan con los principios de igualdad reconocidos en nuestra constitución y son repugnantes a ella.

Y por fin, la última vez que las leyes argentinas concuerdan con las orientaciones adoptadas por las leyes que gravan las sucesiones en los países europeos, es en lo que repecta a la deducción del pasivo que grava la herencia, es decir, su aplicación sobre el monto líquido con que se beneficia el heredero; disposiciones perfectamente justificadas y que tienen por origen la no aceptación de la distinción que se hace entre el impuesto que se aplica sobre el total caudal relicto, y aquel con que se grava la porción legítima de cada heredero. (Ley de Córdoba, Art. 38; Buenos Aires, Art. 13; de Santa Fe, Art. 35; de Mendoza, Art. 1º.; de San Juan, Art. 36; de Salta, Art. 2º.; Santiago, Art. 1º.; de aL Rioja, Art. 43; Catamarca, Art. 39; Jujuy, Art. 17).

A este respecto la ley alemana de 1919, introduce una modificación bajo ciertos aspectos, interesante. Establece que se considera como total caudal relicto el total patrimonio del causante (patrimonio fundiario, de capitales mobiliarios y de explotaciones industriales y mercantiles) pero no el ajuar de la casa, mobiliario y algunos otros bienes muebles, que forman el núcleo intangible del patrimonio familiar. De ese patrimonio se deducen las deudas del causante, los gastos de entierro, judiciales y otros análogos, pero en cambio se incluyen en él otras partidas, como ser las cantidades que se adquieran de un tercero con motivo de la muerte del causante a título de contrato celebrado por éste (p. e. seguros), las cantidades donadas intervivos por el causante, con la

condición de que el donatario le haya sobrevivido, y lo donado por el causante cuando éste se reserva el usufructo vitalicio del objeto donado.

En cambio, la primera diferencia surge al considerar que nuestras leyes no tienen en cuenta la edad del heredero para la aplicación del impuesto. "En el derecho financiero inglés anterior a 1894 el impuesto se calculaba sobre el valor adquirido por el capital hereditario, según la edad del heredero. Con la nueva organización del impuesto sucesorio, ese principio, indudablemente equitativo, se limitó a la transmisión del usufructo, a semejanza de la legislación italiana, según la cual el impuesto grava **un cuarto** del capital correspondiente si el usufructuario tiene más de 50 años. En los demás países se multiplica la renta del usufructo por coeficientes tanto más bajos, cuanto más viejo es el heredero, calculando el impuesto sobre el producto de esa multiplicación; lo mismo sucede en Italia con el usufructo de duración inferior de 50 años. En este caso, el valor del usufructo, deducidas tantas vigésimas partes del importe de la propiedad, cuantos sean los años de duración del usufructo, no pudiendo ser avaluado por más de cinco veintenios". (42).

La razón de ser de esta diferenciación la establece Nitti en los siguientes términos: "Supongamos que un individuo de 80 años ha dejado su fortuna a un hermano de 78 años y que éste, muriendo al año siguiente, la deja a otro hermano de 70 años. Si este último muere al año siguiente, el hijo que hereda de él no tendrá más que una fortuna fuertemente disminuida. Tres sucesiones han sido gravadas con impuestos, en un período de dos o tres años, habiendo el Estado absorvido con ello una gran parte de su patrimonio. En las leyes inglesas, como en las de otros países el caso ha sido previsto. En efecto, el bien singular el gravar del mismo modo a un viejo que no gozará de su herencia (aquí está personificado el caso de que los impuestos son siempre personales y no reales) sino durante pocos años, y un hombre joven que puede gozarla por largo tiempo. Si se trata de herederos legítimos, el hecho de pagar dos o tres sucesiones en el espacio de dos o tres años, equivale posiblemente a la ruina". (43).

---

(42) F. Flora. Obra citada, t. 2, pág. 307, nota 1.
(43) F. Nitti. Obra citada, t. 2, pág. 166.

Entre nosotros, las únicas leyes que han establecido una reducción en el impuesto a cobrar, cuando se producen dos sucesiones con un intervalo menor de cinco años, es la de Santiago del Estero (Art. 12) tomado, seguramente, del proyecto que el P. E. Nacional presentó en 1924, para la nacionalización conjunta de los impuestos a la herencia, internos al consumo y a la renta, de que más tarde hablaremos.

La actual ley argentina, después de establecer que el impuesto será liquidado sobre el activo neto del causante, deducidos los gananciales que corresponden al cónyugue supérstite y las deudas a cargo del difunto que existían el día del fallecimiento, establece, siguiendo el precedente de la ley austriaca e inglesa, que si ocurriese una nueva transmisión de bienes por causa de muerte cuando aún no hubiesen transcurrido diez años, se disminuirá el gravámen en un 10 por ciento de su monto por cada uno de los años completos que falten para cumplir los diez establecidos; plazo que ha sido dismiuído a cinco años por la ley 11.287, de tal modo que en el caso de ocurrir dos fallecimientos consecutivos y dentro del mismo año, la exoneración del gravámen llegará al 50 por ciento del impuesto, y no al total, como establecía la ley anterior.

La segunda diferencia que se percibe es el silencio de nuestras leyes respecto a las cuotas a imponerse, en las cuales no se tiene en cuenta para nada el número de hijos. Ciertamente no existe entre nosotros el mismo problema de la población que preocupa a los pueblos europeos. Su dennsidad y el recargo de los impuestos que soportan desde largo tiempo atrás, juntamente con el egoísta deseo de placeres personales, han quebrantado los vínculos de familia y han hecho disminuir la natalidad. Como uno de los remedios buscados para conjurar ese mal, que afecta profundamente la capacidad económica y política de los estados, se ha ideado el que nos ocupa. En Italia se estableció una reducción de 1 décimo del impuesto complementario sobre el patrimonio, por cada hijo del causante. Por la ley alemana de 1921 se gravaba solamente la adquisición del cónyuge sobreviviente, cuando la diferencia de edad entre ellos era de más de 20 años y los cónyuges no llevaban cinco años de casados; pero por la ley de 1925, se suprime el caso de la excención del cónyuge, pero en su lugar se establece que él se eximirá del impuesto cuando al fallecimiento del

causante le sobrevivan hijos legítimos, legitimados o adoptivos, o descendientes de unos u otros. Y en Francia, como ya hemos visto, el impuesto sobre el total caudal relicto no se percibe cuando sobreviven al causante cuatro o más hijos; en otro caso, cuando los hijos no existen o cuando llegan a tres, el impuesto se gradúa teniendo en cuenta esta circunstancia, combinada con el monto del patrimonio, estableciéndose para cuando no existen hijos una cuota máxima de 39 por 100 para las fortunas mayores y en cambio, para las fortunas menores y con tres hijos, una cuota mínima de 0.25 por 100. Por la ley inglesa de 1894, o sea por la "estate duty", se fijaron tasas progresivas, exonerando las herencias hasta 100 libras esterlinas, con la ayuda de un porcentaje que llega hasta el 8 por 100, para las sucesiones comprendidas entre las 100 y las 500 libras esterlinas. La ley italiana establece la exención ya mencionada cuando existen diez hijos italianos a cargo del matrimonio. (44).

Otra diferenciación que las leyes de algunos países europeos establecen, es en lo que se refiere a la diversa clase de bienes que forman el acervo hereditario. La ley inglesa distingue entre la "estate duty" que grava la fortuna entera del causante, y el derecho especial establecido sobre los inmuebles por la "Settlement duty", consistente en un suplemento del 1 por 100 a las tarifas progresivas del impuesto. La razón de ser de esta disposición es la diferente seguridad de la inversión de un mismo capital, ya se trate de bienes inmuebles, o ya en la propulsión de industrias o en las ganancias aleatorias del comercio, fuera de que estas últimas requieren la actividad personal del contribuyente para el mejor logro de su conservación y producción, atención personal que se anula o atenúa cuando se trata de bienes inmuebles.

La razón de ser de esta diferencia la creo perfectamente aplicable entre nosotros, donde el sistema de la explotación de los inmuebles por terceras personas ha provocado el fenómeno de la concentración de la población en las zonas urbanas, y en muy numerosos casos el ausentismo, creando así la condición del capitalista que percibe las rentas de su capital sin ningún esfuerzo personal suyo, y que, no pudiendo tener su compensación en un im-

(44) G. Ballacco. Yl Códice del contribuente, Nº. 415.

puesto equivalente pagadero durante la vida — ya que no existe el impuesto a la renta que podía establecer la diferenciación — puede ser satisfecho en esta forma después de su fallecimiento, por sus herederos.

En otros países no ha sido establecido este impuesto por considerar que, si bien el capital mueble está sujeto en su valor a mayores fluctuaciones, también es de más fácil ocultación por los herederos, sobre todo cuando se trata de la imposición a los títulos de renta al portador, que, por el hecho de transmitirse con su simple entrega, escapan a la acción de los agentes fiscales. En Europa, donde la masa de capitales que mueve las grandes industrias está repartida entre el sinnúmero de accionistas ocultos entre la masa del pueblo, es donde más se han sentido los efectos de esta ocultación. En Italia solamente, donde por cierto la riqueza pública es mucho menor que en las otras llamadas grandes potencias, se ha calculado que por este medio escapa a la acción del fisco una cantidad anual que, para el año 1918, se calculó en 420 millones de libras.

A este respecto cabe hacer presente como dato de interés, que para obviar estos inconvenientes, se han ideado varios medios, uno de los cuales consiste en la reforma de la ley comercial prohibiendo los títulos al portador y haciéndolos nominativos, a fin de que tanto los acreedores del Estado, como los accionistas de las empresas particulares, deban recurrir a las autoridades pertinentes, por intermedio de los funcionarios públicos, para obtener la transferencia de ellos, ya sea en los casos de compra o ya en los de herencia. Y complementario de este sistema, es característica y tal vez única la convención fiscal pactada el 15 de Diciembre de 1907 entre Inglaterra y Francia, para impedir la evasión de los valores mobiliarios al impuesto sucesorio de los dos países.

Por efecto de ese acuerdo, las transmisiones de bienes muebles se regulan según las leyes de los países de domicilio, comprometiéndose los dos gobiernos a transmitirse todas las informaciones acerca de la cuantía de los valores mobiliarios de los franceses fallecidos en Inglaterra y de los ingleses domiciliados en Francia.

La objeción que a tales arreglos es posible hacer — como dice Flora — desde el punto de vista fiscal, es que duplican el impuesto sobre las sucesiones, pues en virtud de ellos, los títulos deposi-

tados por los franceses en Inglaterra son sometidos primero a los impuestos ingleses y luego a los franceses. De este régimen resulta que los capitales franceses superiores a 25.000 francos cesarán de emigrar a Inglaterra, y todos aquellos que quieran crearse fondos disponibles en el extranjero para necesidades corrientes, para viajes o para evitar los peligros de guerra u otros semejantes, buscarán otros países y especialmente países pobres, que rechazando la estipulación de semejantes convenios, podrán siempre asegurarse una amplia inmigración de capitales.

Flora hace notar enseguida que el efecto inmediato de ese acuerdo fué una excepcional afluencia de capitales franceses a los Bancos Suizos, los cuales, aprovechando esta inesperada amplitud de medios disponibles, se hicieron excesivamente emprendedores. (45).

Tampoco se tiene en cuenta por nuestras leyes la fortuna personal del heredero, para de acuerdo a ella aplicar las diferentes tasas impositivas fijadas de antemano, establecidas en escala mayor para los más pudientes, o mediante la adición de un impuesto sucesorio complementario. La ley alemana establece que cuando el adquirente posea un patrimonio propio al tiempo de la apertura de la sucesión, superior a 2 millones de marcos, se recargará el impuesto en un 10 por 100 por cada 200.000 marcos o fracción que exceda de los dichos 2 millones, pero no obstante, el recargo no puede exceder de la mitad de lo que exceda de esos 2 millones, no pudiendo exceder jamás del 80 por 100 de la adquisición gravada. En Italia se ha establecido en parte este sistema, limitándose a disponer que las donaciones anteriores, hechas por el causante a su heredero, deben acumularse con las porciones hereditarias para hacer sobre su monto total el cálculo del impuesto; y por lo que se refiere a transmisiones entre colaterales, cuando los herederos poseen ya individualmente un patrimonio superior a 200.000 liras.

Existe también la tendencia de permitir al heredero el pago del impuesto sobre las herencias en un lapso de tiempo suficientemente largo como para atenuar los efectos de una elevada cuota impositiva, que la mayoría de las veces afecta al capital y obliga

(45) F. Flora. Obra citada, págs. 319-20 y nota 1.

a una liquidación tan forzada como ruinosa, con lo que nada se beneficia el fisco y en cambio se perjudica al heredero.

Por lo contrario, nuestras leyes siguen un criterio opuesto. No contentas con establecer como plazo máximo para el pago del impuesto el de un año a contar desde el fallecimiento del causante, imponen multas a los que incurren en retardo, algunas de las cuales llegan a fijar, en tal carácter, un interés del 12 por ciento anual (Ley de Córdoba, Art. 53). Otras en cambio, más celosas aún de los intereses fiscales, establecen una presunción de fraude en el heredero que no ha pagado ese impuesto antes del año, (Salta, Art. 19) y después de prohibir expresamente la concesión de plazos para hacerlo efectivo (Buenos Aires, Art. 38) se autoriza su cobro por la vía judicial, con pago de primas al denunciante de la infracción (Buenos Aires, Art. 37; Santiago, Art. 24; La Rioja, Art. 67; Salta, Art. 19).

Fuera de esto merece consignarse que en la ley de la provincia de Buenos Aires se han introducido algunas modificaciones y excenciones basadas en un espíritu de justicia. Así por ejemplo, se eximen del pago del impuesto las sucesiones cuyo acervo consiste en pensiones procedentes de jubilación por servicios prestados al Estado nacional o provincial o instituciones de cualquier naturaleza, lo mismo que aquellas otras cuyo acervo consiste en indemnizaciones por accidentes del trabajo (Art. 35 inc. b y c).

Esta ley, además, introduce otra novedad en nuestra legislación, y es que por el Art. 4º. establece que "Las transferencias por cualquier concepto en favor de sociedades anónimas, cuando los bienes transferidos constituyan la totalidad o la mayor parte del patrimonio de una persona o familia, siempre que los bienes formasen el haber principal de la sociedad adquirente, pagarán el impuesto de acuerdo a la siguiente escala; y aquí se establece un cuadro cuya cuota mínima es del 7 % y la máxima del 23 %. Por los motivos ya dichos, no encuentro justificada esta disposición que coloca en un mismo pie de preferencia impositiva a una sociedad anónima de carácter comercial gravándola con una cuota máxima del 23 % sobre una de carácter científico, educativo o de beneficencia, sujetas a una cuota máxima del 33 % (Arts. 1 y 20). Más lógico es el proyecto del Ejecutivo Nacional, de 1924, en que a las sociedades con fines educativos, científicos, re-

ligiosos, de beneficencia y en general, todos los de utilidad pública, están equiparados para el pago del impuesto a las transmisiones entre padres e hijos, es decir, gravados con el mínimun de la escala, al par que los hechos a instituciones industriales o con fines lucrativos, de cualquier género que sean, están equiparados a los colaterales de tercer grado. Ambos son de utilidad general, pero es justo favorecer el altruismo de los unos, que mira solo al bien de la colectividad, que el espíritu de empresa de los otros, porque si es verdad que también la benefician, es a condición de obtener primero un provecho particular, superior para ellos al bien social.

## LIMITE DE LA PROGRESION PERMITIDA EN NUESTRAS LEYES

Admitida ya la posibilidad de implantar un impuesto progresivo por las leyes argentinas, réstanos considerar los límites que para ello ha impuesto nuestra constitución, y para esto, nada mejor que determinar desde el primer momento el criterio que en materias económicas ha presidido a su sanción.

Alberdi es quien mejor nos puede orientar sobre el punto, ya que conocida es la influencia de sus ideas en nuestro régimen económico. Empieza él por hacer el estudio de las teorías en boga en aquella época, considerando la escuela mercantil representada por Colbert, que solo veía la riqueza en el dinero y no admitía otros medios de adquirirla que las manufacturas y el comercio, implantando, en razón de ellas, el sistema protector y restrictivo, sistema que rechaza porque representa la intervención ilimitada y despótica de la ley en el ejercicio de la industria.

Continúa su exposición con la doctrina socialista, que pide la intervención del Estado en la organización de la industria, y la rechaza porque tiende a limitar la libertad del individuo en la producción, posesión y distribución de la riqueza. Y respecto de ambas dice: "Estas dos escuelas son opuestas a la doctrina económica en que descansa la constitución argentina"; y agrega:

"En medio del ruido de la independencia de América, y en vísperas de la revolución francesa de 1789, Adam Smith proclamó la omnipotencia y dignidad del trabajo; del trabajo libre,

del trabajo en todas sus aplicaciones— agricultura, comercio, fábricas — como el principio esencial de toda riqueza... Esa escuela, tan íntima como se vé con la revolución de América, por su bandera y por la época de su nacimiento, que a los sesenta años ha tenido por neófito a Roberto Peel en los últimos días de su gloriosa vida, conserva hoy el señorío de la ciencia y el respeto de los más grandes economistas. Su apostol más lucido, su expositor más brillante es el famoso Juan Bautista Say, cuyos escritos conservan esa frescura imperecedera que acompaña a los productos del genio.

"A esa escuela de libertad pertenece la doctrina económica de la constitución argentina, y fuera de ella no se debe buscar comentarios ni medios auxiliares para la sanción del derecho orgánico de esa constitución".

"La constitución es, en materia económica, lo que en todos los ramos del derecho público: la expresión de una revolución de libertad, la consagración de la revolución social de América".

Siguiendo sus doctrinas establece luego que la riqueza es el fruto de tres factores: de la tierra, primeramente, que con los demás elementos naturales, forman la fuente productora de la energía, que el hombre aprovecha con su trabajo para la satisfacción de sus necesidades, y una vez cubiertas éstas, almacena el excedente para destinarlo a una ulterior producción, que es lo que en economía política ha sido llamado, el capital; luego la tierra, el trabajo y el capital, son los tres factores de la riqueza privada, y de la pública que no es otra cosa que la resultante de aquella.

Pero la distinción más importante que hace a este respecto, es la que se refiere a la diferencia que existe entre la riquza de la nación, de la riqueza del gobierno, "diferencia que se debía consignar en el código fundamental de la República, porque él solo constituye casi toda la revolución argentina contra España y su régimen colonial".

Porque "hasta aquí el peor enemigo de la riqueza del país, ha sido la riqueza del Fisco. Debemos al antiguo régimen colonial el legado de este error fundamental de su economía española. Somos países de complexión fiscal, pueblos organizados para producir rentas reales. Simples tributarios o colonos por espacio de

tres siglos, somos hasta hoy la obra de ese antecedente, que tiene más poder que nuestras constituciones escritas. Después de ser máquina del fisco español, hemos pasado a ser del fisco nacional; he ahí toda la diferencia. Después de ser colonos de España, lo hemos sido de nuestros gobiernos patrios; siempre estados fiscales, siempre máquinas serviles de rentas, que jamás llegan porque la miseria y el atraso nada pueden redituar.

'El sistema económico de la constitución argentina hiere de muerte a este principio de nuestro antiguo y moderno aniquilamiento, **colocando a la Nación primero que el gobierno,** la riqueza pública antes que la riqueza fiscal'' (46).

Para dar la debida garantía legal a estos principios de orden científico, la constitución contiene diversos artículos tendientes a amparar el derecho de propiedad de los argentinos, entendiendo por este concepto de la propiedad, todo lo que entra y puede formar el patrimonio de un individuo, todo aquello que él puede tomar para la satisfacción de sus necesidades y sin perjudicar el derecho ajeno, y que sea a la vez un factor de la riqueza privada de los hombres.

Así ha consagrado en el Art. 17 que la propiedad es inviolable y que solo puede ser restringida en su uso y goce por sentencia fundada en ley, por expropiación por causa de utilidad pública y por contribuciones que imponga el congreso, habiendo establecido esta última garantía precisamente en previsión de que ella pudiera ser anulada o restringida por gravámenes arbitrarios y exhorbitantes del gobierno; por el Art. 14 estableció el derecho que tienen todos los habitantes de la nación de usar y disponer de su propiedad, conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio; pero a fin de que estos derechos no fueran ilusorios y quedaran como letra muerta y signo de una aspiración constitucional de libertad y goce que las leyes particulares podían hacer desaparecer, estableció en el Art. 28 que ''los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio'', ya fueran de orden nacional, o ya pertenecieran a la legislación de las provincias.

---

(46) J. B. Alberdi. Sistema Rentístico. Introducción.

Y bien: de acuerdo con estos antecedentes de orden constitucional podemos preguntarnos, cuál es el límite que ella ha fijado para el establecimiento de contribuciones a exigirse de los habitantes del país en orden al mantenimiento de los gobiernos? Si la propiedad está garantizada por la constitución y solo puede ser "limitada" en su ejercicio por el gravámen de los impuestos necesarios para el mantenimiento del régimen estadual, cuál es la línea de separación que existe entre el grado máximo de esa "limitación" y el mínimo de una "apropiación" de los bienes de los individuos?

Cuestión ardua, sin duda es la de pretender determinar con precisión el punto o línea separativa de ambos conceptos, ya que ellos pertenecen más bien al orden especulativo que al práctico, pero, no obstante, puede ser establecido a modo de criterio seguido por el régimen económico imperante en nuestra constitución.

Y digo en "nuestra constitución", porque a ella principalmente he de referirme, ya que no puedo entrar en el estudio de lo que en otros países se ha tomado como límite de imposición para las fortunas privadas, y mucho menos en los tiempos actuales. Los regímenes financieron existentes en los países que marchan a la cabeza de la civilización contemporánea, son regímenes de excepción. Nacidos de necesidades apremiantes que felizmente no son sentidas entre nosotros por efecto de la paz interna y externa que hemos gozado, estamos en mejores condiciones que aquellos para señalar el límite ante el cual debe detenerse toda imposición fiscal, para no perjudicar con un exceso los intereses de toda la nación. Las necesidades que ellos sientes les ha hecho aguzar el ingenio de sus estadistas para encontrar nuevas fuentes impositivas, aún a riesgo de entrar en distinciones sutiles que no se avienen con la lógica de los hechos, y de forzar la capacidad contributiva de la nación más allá de lo que una sana economía puede permitirlo, orientada como debe serlo para la felicidad de los individuos dentro del grupo social.

La necesidad por una parte, y la perturbación de las ideas en cuanto a la misión del Estado, por la otra, han dado por resultado el exceso de la presión tributaria en casi todos los pueblos de la tierra. No pertenezco a escuela tan liberal que rechace de antemano y sin examen todo lo que signifique la intromisión

del Estado más allá de la simple promoción y ayuda a las actividades particulares, ni tampoco a una tan socialista o socializante que haga del individuo una simple molécula del organismo social, para darle al Estado, representante de la comunidad organizada, un derecho de preeminencia indiscutible sobre la propiedad y la vida de los individuos. Proclamo la dignidad insuperable de la condición humana, y del hombre como principio y término del derecho, concorde en esto con la doctrina que enseña ser el derecho solamente un medio para que cada hombre cumpla, dentro del medio social, con el deber que le impone su origen supra-terrenal. El Estado no tendría, así, otra misión que la de velar porque no se produzca de parte de ninguno de los individuos el abuso de su propio derecho, en perjuicio de los demás. y el fomento y protección de las actividades individuales en todo aquello que, por exceder del interés o las fuerzas individuales, entran, por ello mismo, en el interés o la necesidad del grupo social.

Esta es a la vez y a mi entender, el concepto que del gobierno tiene formado nuestra constitución, desde que uno de sus postulados más fundamentales es el de la soberanía del pueblo, vale decir, del poder supremo que reside en el conjunto de los individuos que forman la nación. La organización estadual viene a ser, así, una resultante de la organización social anterior a aquella, y de ahí la limitación de sus poderes y el control que ejerce sobre sus funciones.

La ley que establece las garantías de que goza la propiedad particular y que trata de fomentarla y encauzarla en todo lo que signifique su producción y distribución, guarda silencio ante el fenómeno de su consumo; ha legislado en todo lo relativo a la esfera en que los derechos individuales pueden sufrir un menoscabo, ya sea por la acción de los gobiernos o ya de los particulares, pero una vez que el individuo se ha apropiado de la riqueza, una vez que la ha incorporado a su patrimonio particular, solo interviene en su consumo cuando una necesidad de orden social le fuerza a establecer un límite a su facultad discrecional. En cambio, esa misma ley establece los principios superiores que deben presidir el consumo de la riqueza pública, y tiende principalmente en sus miras a que ella no llegue a devorar la riqueza

privada de los individuos, cuya suma es, en definitiva, lo que constituye la riqueza pública de la nación.

Por eso no basta que las contribuciones que el Estado pueda exigir estén fundadas en una ley emanadas del mismo, sino que es necesario que ante todo respete los principios, derechos y garantías establecidos en la constitución, y que no pueden ser modificados, alterados o restringidos en forma tal, por las leyes que reglamenten su ejercicio, que lleguen hasta la anulación de esas mismas garantías consagradas por ella. Es preciso que esta ley en ningún caso tenga el poder de exigir contribuciones que no tengan por causa la estricta necesidad de atender a gastos legítimos del Estado, pero no del Estado de la concepción socialista, sino del Estado tal cual lo quiso la constitución. Si no fuera así, no habría leyes de gastos inconstitucionales, porque si la misión del Estado fuera el absorverlo todo, todos los recursos de que se pudiera incautar no serían suficientes para cubrir las ingentes necesidades de un poder que pretende transformarse en providencia de todos sus subordinados.

La garantía acordada por el Art. 28 de la constitución obliga a distinguir — como decía el Dr. Cortés ([47]) — entre las restricciones que supone necesariamente toda reglamentación, y las que sean de tal importancia, que vengan a alterar el principio o declaración que contiene la ley fundamental.

Por ello resulta que toda contribución innecesaria, todo impuesto exhorbitante que grave la propiedad del ciudadano más allá de lo que la existencia del Estado lo requiera, y cuya única finalidad sea la de engrosar la cuantía de sus recursos, es contrario a los principios fundamentales de la constitución y reprobado por ella; porque ella siguió la doctrina del principio justísimo de procurar el máximo de beneficios, con el sacrificio mínimo.

No hay que olvidar que no puede existir Estado rico con base de una Nación pobre. La riqueza pública depende de la riqueza privada, y no hay mejor medio de enriquecer el tesoro de un Estado que fomentar las industrias, el comercio, la población y el bienestar de los habitantes, para que él mismo pueda encontrar materias imposibles con qué atender a sus necesidades internas y a las obras de beneficio social.

(47) Jerónimo Cortés. Vistas fiscales, t. 1, vista IX, pág. 223.

Por eso es que cuando la constitución nacional autorizó al congreso para establecer contribuciones, "no le ha dado una facultad ilimitada respecto a la cantidad que a cada contribuyente se pueda exigir, porque ella debe sujetarse no solamente a las leyes económicas, sino también a los principios eternos de la equidad y de la justicia, cuya apreciación corresponde al pueblo mismo, o a los jueces, en su caso". "El debe hacerse efectivo sin perjuicio ni agresión para el contribuyente, ni interrupción de la industria o tráfico, ni cargas innecesarias de cualquier género", habiéndose establecido estas limitaciones en la constitución, porque "teniendo por efecto apropiarse para el gobierno de una porción de la fortuna o patrimonio del individuo, este poder ha sido en todo tiempo y es siempre el más peligroso para la libertad civil y política, por lo mismo que es discrecional, amplio e indeterminado en sus especies. Fácilmente puede convertirse en arma de la tiranía cuando la constitución no lo limita y los particulares perjudicados por el abuso no se apresuran a evitarlo o a pedir su reparación" ([48]).

Son leyes fundamentales de la economía política el que la prosperidad de la riqueza fiscal depende directamente de la riqueza pública de la Nación, y que ésta se forma por la acumulación de capitales, que, habiendo sobrepasado las necesidades del consumo, son destinados por sus dueños a una ulterior producción. Cuando la resultante de las energías individuales, aplicadas por el trabajo al dominio de las fuerzas de la naturaleza en cualquiera de las formas que toma la producción de la riqueza, dan por resultado una producción inferior a las necesidades del consumo, la riqueza queda aniquilada, ya se la considere con relación al individuo o ya con relación a un pueblo que llega por las vías de su trabajo a idéntico resultado. Es pues el factor necesario de todo progreso económico un excedente entre la producción y el consumo, excedente que puede ser empleado para obtener un mejoramiento en el nivel de la vida, en cuyo caso se aumenta la riqueza, o puede también ser destinado a una ulterior producción, formando así lo que se ha dado en llamar el capital.

---

(48) Joaquín V. González. Obra citada, Cap. XV, parf. V.

El capital no es pues, el dinero; son los valores acumulados y dedicados a la producción, de cualquier naturaleza que sean. El dinero no es otra cosa que el instrumento de cambio, el símbolo representativo de esos valores, pero no un valor en sí, sino a condición de que algunas de sus formas sirva a los fines de su consumo.

Esos valores que son el fruto del trabajo individual y que el hombre incorpora a su patrimonio, como una reserva dejada para la satisfacción de ulteriores necesidades, valores que en cualquier momento pueden ser convertidos en dinero, pero que en la vida ordinaria están representados por una porción de tierra, por casas, puentes, caminos, canales, pozos, máquinas a vapor, de electricidad, etc., es lo que la constitución ampara para beneficio del individuo que los ha fabricado o adquirido, cuando ha dicho en su Art. 17 que la propiedad es inviolable y que los derechos de uso y goce que de ellos dimanan, no pueden ser privados sino por sentencia fundada en ley, vale decir, en razón suficiente, por expropiación por causa de utilidad pública y previa indemnización de su justo equivalente, y restringida en su goce amplio por las contribuciones que, en base de la igualdad, impongan las leyes para el mantenimiento de la autoridad social.

El capital en sí, resulta así intangible según el espíritu de la constitución. Mas como no es posible establecer nítidamente la línea separativa de lo que constituye la renta neta imponible, sobre todo cuando ella, a su vez, ha sido transformada en nuevo capital destinado a la producción de una nueva renta, pienso que la facultad de imposición reconocida por nuestra ley fundamental permite, dentro de una cierta zona de tolerancia, la afectación de un capital actual, fruto de la renta acumulada y que escapó a una imposición anterior.

Un principio de sana política financiera, circunscripta dentro de los verdaderos límites del derecho fiscal, impone no estorbar, en lo posible, la formación de capitales productivos, tanto más en un país como el nuestro en que toda nuestra política, como decía Alberdi, debía consistir en la atracción del extranjero que, juntamente con las luces de su inteligencia y los hábitos de una educación superior, nos trajera sus capitales acumulados

para dedicarlos al desarrollo de nuestras industrias todavía en gérmenes.

Esos capitales, introducidos o producidos en nuestro suelo y aplicados por el trabajo del hombre a la formación de nuevas fuentes de producción, dan nacimiento a la renta, que no es en definitiva otra cosa, que la compensación que entregan las fuerzas de la naturaleza, en cambio de las energías que sobre ella aplica el hombre. De aquí que el hombre debe vivir de su trabajo y aplicar su inteligencia y sus energías, para obtener en compensación, los productos con que directamente ha de subvenir a sus necesidades personales y aquellos otros que, ya en dinero o ya en especie, deba entregar para la satisfacción de las necesidades del grupo social en que vive.

La renta es entonces, la utilidad o ganancia que deja el trabajo del hombre aplicado a la tierra o a otro producto de su trabajo anterior llamado capital. Y como la tierra es a su vez suceptible de valor y sirve para una producción también ulterior, es, dentro del término genérico, un capital, el primer capital con que le hombre cuenta.

Ningún capital produce rentas de por sí y necesita del trabajo del hombre. La tierra puede producir frutos y ellos servirle de alimento, pero mientras el valor que ello representa no quede sujeto a la voluntad de un individuo en particular, y por la apropiación que de él haga, servir como instrumento de trueque por otro signo representativo de valor, no puede ser llamado "capital" en el sentido económico de la palabra, ni esos frutos ser considerados como una "renta".

Luego donde hay capital hay renta, y el hombre debe vivir de su renta, vale decir, del fruto de su trabajo aplicado a la tierra, al capital en sí y a la circulación de ese capital, que es lo que los economistas llaman las tres fuentes productoras de la riqueza, bajo los nombres de tierra, capital y trabajo.

Si el hombre debe subvenir a la satisfacción de sus necesidades con el producto de sus rentas, de ellas mismas debe entregar una parte para la satisfacción de las necesidades del grupo social en que vive, entrega que constituye su "contribución" para obtener el mejor logro de la finalidad social. Luego la renta pública se forma de una parte de la renta particular, que los habitan-

tes entregan con el objeto de obtener de la sociedad el amparo de sus vidas y de sus intereses. Si son pequeñas las rentas particulares, pequeña tendrá que ser la porción de esa misma renta que entreguen al Estado. En cambio, si hay muchas materias imponibles, como manifestación de otras tantas actividades creadoras de nuevas rentas individuales, la renta acrecerá de por sí, y el Estado podrá atender a todos sus fines y satisfacer todas sus necesidades, sin absorber con sus impuestos una parte ponderable de la renta que obtienen los particulares, con lo cual, además de favorecer la formación de nuevos capitales destinados a levantar, con sus nuevas producciones, el nivel de cultura y de felicidad de un pueblo, propende a la producción de nuevas fuentes de riquezas imponibles, y con ello, al aumento de los recursos con que cuenta para la satisfacción de las necesidades y aspiraciones colectivas.

En cambio, con la implantación de elevadas contribuciones, establecidas más para satisfacer los apetitos desordenados de los gobiernos inconscientes de su misión y su deber, que para la satisfacción de las necesidades colectivas, se ataca la fuente productora de la renta, se disminuyen las energías del trabajo y por la absorción paulatina de los capitales se llega al aniquilamiento de las fuerzas productoras de la nación, a su empobrecimiento y a su ruina.

La constitución comprendió los efectos desastrosos que para la economía nacional significan los gravámenes excesivos que afectan al capital, como factor indispensable de la prosperidad nacional y por eso estableció en el Art. 28 que la propiedad de él es inviolable y no puede ser anulada por las leyes que reglamenten el ejercicio de su uso y goce; y para darle mayores garantías aún de que no sería perjudicada por contribuciones excesivas, impuestas por gobiernos carentes de responsabilidad y de conciencia sobre su misión y su deber, estableció en su Art. 17 que solamente el congreso está facultado para imponer contribuciones.

El temor de Alberdi y de los constituyentes fué precisamente la anulación de parte de los gobiernos de provincia y por medio de las leyes reglamentarias, de los derechos consagrados por la constitución como medios de garantías supremas estable-

cidas para conseguir el engrandecimiento del país, y por ello también establecieron en el Art. 31 la supremacía de las leyes nacionales sobre las disposiciones de las provincias, ya fueran del orden constitucional o simplemente legal.

Por eso el mismo Alberdi, primer y más autorizado intérprete de la constitución, hablando a este respecto ha dicho: "Por la contribución exhorbitante atacáis la libertad de industria y de comercio, creando prohibiciones y exclusiones que son equivalentes del impuesto excesivo; **atacáis la propiedad** de todo género, **llevando las contribuciones más allá de la renta;** atacais la seguridad, por la persecución de los refugios naturales de defensa apellidados fraude, que son hijos naturales del rigor fiscal; atacais la igualdad, disminuyendo las entradas y goces del pobre. Tales son los resultados del impuesto exhorbitante; todos contrarios a las miras generosas de la constitución, expresadas en su preámbulo".

Y más adelante agrega con una convicción aún mayor, si se quiere: "No puede darse a la contribución un asiento tal, que le permita servir los destinos que le asigna la constitución sin salir de ellos? ¿Dónde colocar el impuesto para que no dañe al bienestar general, tan protegido por la constitución? ¿La ciencia lo conoce? Sí. La contribución, como el gasto público de cada particular, debe salir de donde salen sus demás gastos privados: **de la renta, de la utilidad de sus fondos, no de los fondos que la producen,** porque si disminuís los fondos originarios de las rentas, empobreceis a los particulares, cuya riqueza colectiva forma la riqueza de la Nación, de la cual es parásita la del fisco. El que gasta de su principal para vivir, camina a la pobreza; es preciso vivir de las ganancias; y para tener ganancias, es preciso hacer trabajar los fondos que las producen. El Estado está comprendido en esta ley natural de la riqueza; debe subsistir de la renta colectiva de los particulares que le forman, no de sus fondos. He ahí el asiento de toda contribución juiciosa: de toda contribución que sirva para enriquecer la Nación y no para empobrecerla".

Amparar al trabajo, al capital y a la riqueza, es la misión del Estado: no destruir la riqueza, apropiarse el capital, ahuyentar el trabajo. Por eso enseña el mismo Alberdi que en caso de conflicto trabado entre el estado argentino y un particular relati-

vo al alcance de la facultad impositiva de los gobiernos de la confederación, él debe ser resuelto con la jurisprudencia uniforme a favor del contribuyente, es decir, de la libertad. "El ministro Turgot aumentó las rentas de Francia a favor de ese principio, que pertenece a la doctrina económica en que descansa la constitución" (49).

Y en verdad, la jurisprudencia argentina, aunque tímidamente y sin llegar a establecer una línea separativa entre lo que está permitido y prohibido al fisco nacional como a los provinciales en materia impositiva, ha llegado a las mismas conclusiones formuladas más arriba. Sin embargo, en fuer de verídicos, digamos también que en los últimos fallos que registran nuestros anales se nota la influencia de la doctrina económica contemporánea que autoriza una mayor intromisión del Estado en la fortuna de los particulares, doctrina que se deriva del aumento progresivo de los gastos públicos por efecto de los preparativos bélicos de las naciones europeas en tiempos anteriores a gran conflagración, como lo ha demostrado Nitti (50), a la vez que por el cambio operado en las ideas sobre la misión del Estado en la sociedad, pero ideas que no debieron haber predominado entre nosotros donde la constitución ha puesto una valla a todas las teorizaciones del momento, y donde, para fortuna nuestra, la paz no ha sido alterada ni el pensamiento es propicio a la formación de nubes en el ambiente internacional de nuestro continente.

En el primer caso que registran los anales de la jurisprudencia de la Corte Suprema en que se trató la cuestión constitucional del impuesto sobre las herencias, es el que fué resuelto en 1882, confirmando el fallo dictado por la Exma Cámara de la Provincia de Buenos Aires, en los autos seguidos por doña Tomasa Vélez Sarsfield contra el Consejo de Educación de aquella provincia, sobre la aplicación de la ley de 26 de Setiembre de 1875, que establecía el impuesto máximo del 10 % sobre el monto de la sucesión. (51).

En ese fallo que declaró la inconstitucionalidad de la ley citada por atacar la libre disposición de los bienes garantizada

(49) J. B. Alberdi. Sistema Rentístico. Part. 3, Cap. 4, parf. 5.
(50) F. Nitti. Obra citada, t. 1, cap. 4 y 5.
(51) Fallos de la Suprema Corte, t. 23, pág. 661, 663, 666.

por el Art. 14 de la constitución y por las disposiciones del código civil sobre la transmisión de la propiedad por causa de muerte, y contra la cual ha reaccionado posteriormente la misma Corte (t. 115, pág. 111), el camarista Dr. Basavilbaso, fundando su voto en disidencia y sosteniendo la facultad de imposición, decía entre otras cosas lo siguiente: "No se altera el derecho de testar porque la transmisión de la propiedad dispuesta por el testador esté sujeta a un impuesto, **siempre que éste por un exceso no haga ilusoria la voluntad del testador,** como no lo hace en el caso sub-judice, en que el impuesto es solo de un 10 %... Las leyes que establecen impuestos, **cuando no degeneran en espoliación,** jamás violan el derecho de propiedad; los impuestos tienen por objeto garantir esa propiedad como los demás derechos, ya sean estos naturales ya sean creados por la ley civil... Este impuesto no será injusto y perjudicial, sino por un exceso. Y no puede hacerse al impuesto del cinco y diez por ciento creado por la ley del setenta y cinco el cargo de ser excesivo; porque en el primer caso solo alcanza aproximadamente a la renta de medio año y en el segundo a la de un año, siendo el diez por ciento el término medio de la renta que produce un capital entre nosotros. Cuando se dice que el impuesto no debe afectar al capital sino a la renta, esto no importa decir que esta deba tomarse como medida para la repartición del impuesto; sin afectar el capital, puede ser él tomado como una medida del impuesto y así sucede en el que entre nosotros es conocido con el nombre de contribuciones directas y en el de los sellos que grava las enagenaciones".

El camarista Basavilbaso tenía razón, y la Corte al evolucionar posteriormente para admitir la imposición sobre las herencias, le ha dado la razón; y aún cuando ella no se pronunció sobre el límite de la facultad impositiva que la constitución permitía imponer a las provincias, por considerar que todo impuesto era inconstitucional, debemos notar no obstante, que la única voz que se levantó en contra de esa tésis, fué la de un vocal que sostenía, junto con Alberdi, que el espíritu de la constitución no permitía ir más allá del producido de la renta, porque la carta suprema no consiente en la espoliación del contribuyente ni en el despojo de su propiedad.

La Corte Suprema reaccionó, como he dicho, contra la doctrina sentada en el fallo anterior, en otro dictado el 16 de Diciembre de 1911, en el juicio de doña Rosa Melo de Cané (t. 115 pág. 111), fallo que es citado como el asiento de la nueva jurisprudencia. Ella acepta los considerandos del juez Guido Lavalle y los de la Cámara 1ª. de Apelaciones de La Plata, para revocar lo resuelto por el Superior Tribunal de la Provincia de Buenos Aires, a propósito de los impuestos sucesorios creados por la ley de 1875. Para no quitar fuerza a la palabra de dichos magistrados, ha de serme permitido transcribir sus párrafos principales. Dicen así:

Sentencia del Juez: 4º. No obstante lo expuesto en los considerandos que preceden, juzgo que el inc. 3ª del Art. 62 de la ley de educación común de la provincia, es inconstitucional, porque **viola abiertamente las reglas generales que rigen los impuestos,** pugnando con los principios sobre la materia, consagrados por el Art. 99 inc. 1º de la constitución de la provincia.

"Si bien es cierto que no es posible fijar un máximun y un mínimun a los impuestos, es elemental que **no es lícito** a los estados compartir a título de contribución, **las propiedades** o patrimonio de los contribuyentes, olvidando que el impuesto solo representa la cuota con que las personas contribuyen para los gastos de los diferentes servicios públicos. En el caso sub - judice, el gravamen establecido a los legados en favor de los establecimientos religiosos, alcanza al cincuenta por ciento, asumiendo, por consiguiente, las proporciones de una confiscación disimulada".

La Cámara dijo, a su vez: "... Estableciόse entonces y lo repito hoy, que el mencionado impuesto era inconstitucional como negatorio del derecho de propiedad y atentatorio de la facultad de testar, garantidos ambos por la constitución nacional (Art. 17 y 20), como así mismo que **contradecía los propósitos constitucionales en materia de gravámenes,** infringiendo las reglas a que según la carta fundamental deben sujetarse las imposiciones fiscales, la que no puede sin agravio de los preceptos de la constitución convertirse en verdaderas exacciones.

"Los fundamentos que en esos casos se invocaron tienen tanta mayor aplicación en este caso, cuanto que se trata de un gravámen que absorve la mitad de la fortuna del testador, pudiendo de-

cirse con razón que, importa **una confiscación bajo el nombre de impuesto''.**

Y por último la Corte se pronunció en definitiva diciendo: ''6º. Que sin embargo y según se ha dicho en las sentencias de 1ª. y 2ª. instancia, el impuesto del 50 % impugnado en el caso subjudice, es una **verdadera exacción o confiscación** que ha venido a restringir en condiciones excesivas los derechos de propiedad y de testar, que la constitución consagra en sus Arts. 17 y 20 en favor de ciudadanos y extranjeros, toda vez que él alcanza a **una parte sustancial de la propiedad o a la renta de varios años del capital** gravado.

''7º. Que el poder de crear impuestos está sujeto a ciertos principios que se encuentran en su base misma, y entre otros al de que ellos se distribuyan con justicia; habiéndose observado con fundamento que las imposiciones que prescinden de aquellos, no serían impuestos sino despojo (Story 5ª. ed. comp. por Cooley, etc.).

''9º. Que en este orden de ideas es también oportuno recordar que la Suprema Corte de Estados Unidos, interpretando y aplicando disposiciones constitucionales menos explícitas que las nuestras, ha dicho en uno de sus recientes fallos: ''Si ocurriera alguna vez un caso en que **bajo el nombre de impuesto progresivo** o en otra forma se imponga una exacción arbitraria y confiscatoria, sería la oportunidad de considerar si el poder judicial puede acordar amparo, aplicando los principios inherentes y fundamentales para la protección del individuo, aún cuando no haya para ello autoridad expresa en la constitución (Knowlton y Moore, 178 U. S. 45) (52).

La Corte Suprema ha fijado así en este fallo, y aún cuando en una forma un tanto vaga, que el límite de la capacidad impositiva llega hasta donde, con su traspaso, se puede afectar **una parte sustancial de la propiedad o la renta de varios años.** Este concepto ha sido aplicado en varios fallos posteriores, ya sea refiriéndose a los impuestos sobre las sucesiones (53) o a cualquier otra clase de impuestos que pueda gravar la propiedad (54) porque como se dijo en aquel fallo, el impuesto excesivo que grava las sucesio-

(52) Fallos de la Corte Suprema, t. 115, págs. 117, 123 y 136.

(53) Jurisprudencia Argentina, t. 11, pág. 1170-1.

(54) Jurisprudencia Argentina, t. 10, pág. 667.

nes, no ataca en el fondo el derecho de testar, "sino al de **recibir** por testamento al derecho de **propiedad,** en una palabra".

La fijación de este criterio elástico que se funde en la expresión "parte sustancial de la propiedad o la renta de varios años", ha sido tomado porque, como dice el Dr. Bas "En principio, es el poder legislativo en su discreción y prudencia quien fija, sin posible revisión por autoridad alguna, la importancia del impuesto, en los casos de su competencia.

"De aquí que los tribunales del país no han entrado a juzgar del monto del impuesto ni de sus consecuencias, considerando como dice la Suprema Corte, "que la faz económica de aquel, como la circunstancia de que favorezca o no a la gran masa de intereses industriales, comerciales o económicos de una provincia, son del resorte de los poderes públicos de la misma, y extraños a la jurisdicción del Poder Judicial de la Nación, que sólo puede conocer de los casos producidos a su respecto, para decidir si las leyes que lo autorizan, armonizan o no con los principios de la Constitución Nacional" (55).

No es posible aceptar esta doctrina en toda su amplitud, en mi entender. Las legislaciones de provincia, ni aún el mismo congreso nacional, tienen una facultad discrecional para el establecimiento del gravamen, facultad discrecional que les autorizaría a implantar impuestos sin consideración alguna a que "favorezca o no a la gran masa de intereses industriales, comerciales o económicos de una provincia" o de la nación, porque ello sería ir contra los supremos postulados de nuestra constitución y anular sus disposiciones por medio de las leyes que reglamentan su ejercicio, que fué, precisamente, lo que se quiso evitar cuando se sancionó el Art. 28 en términos tan explícitos como lo está.

La Corte Suprema no se ha pronunciado aún sobre el límite de la facultad impositiva, porque no se ha sometido el caso a su decisión, en virtud de que ningún tratadista hasta la fecha, ya sea que el terreno de su cultivo sea del orden constitucional o el financiero, se ha propuesto el estudio de este punto de acuerdo al espíritu económico de la constitución; espíritu que en mi creencia no está concorde con el constante aumento de la tasa impositi-

(55) Arturo M. Bas. Derecho Federal Argentino, t. 2, pág. 84.

va requerida por la casi totalidad de los estados en la segunda mitad del siglo XIX, de acuerdo con la creciente extensión de sus funciones y el aumento incesante de sus necesidades, que no ha permitido todavía serenar los espíritus ni medir las consecuencias económicas de semejante imposición. Los pueblos han seguido así la necesidad de su defensa, no la de su propia conveniencia en el terreno de las conquistas pacíficas del bienestar individual y colectivo, con el progreso de las ciencias, las artes y la educación, que elevan el nivel de su cultura y prosperidad.

La Constitución Argentina, como nacida después de largos años de una lucha cruenta, ha buscado la paz. La paz externa y la paz interna, como la primera garantía de su prosperidad. Y así como no ha querido que su suelo se ensangrentara con nuevas luchas fratricidas, alterando el ritmo del trabajo en la paz y en la libertad, tampoco ha querido que nuestras huestes fueran a turbar la tranquilidad de los vecinos, porque suficientemente grande es este suelo de América para que vengan a cobijarse bajo su manto todos los hombres del mundo de buena voluntad. La guerra interna jamás está suficientemente justificada como para albergarla con gozo, y la externa solo tiene su razón de ser cuando la agresión venga de fuera; en ambos casos paraliza el comercio, distrae al hombre de su trabajo, mata las industrias y siembra en los corazones los gérmenes de un odio insano, que se prolonga más allá de la muerte en la sucesión de los hijos. Y esa misma constitución que buscó la prosperidad de la patria bajo los auspicios del trabajo en la paz, no ha querido tampoco que aquella pudiera ser estorbada por otra lucha que hiciera aflojar la tensión del músculo sobre el yunque del trabajo, que paralizara el comercio, que matara las industrias y ahuyentara el capital. Esa lucha es la que podían entablar contra la prosperidad del país los gobiernos prepotentes de caudillos inconscientes de su misión y su deber, como gobernantes salidos de un sufragio popular que no se asientan sobre una conciencia firme de los deberes del ciudadano, gobernantes que imponen a la masa del pueblo impuestos exhorbitantes, destinados, no para exigencias de prosperidad colectiva, sino para la satisfacción de apetitos personales o de partido, producidos las más de las veces por inclinaciones morbosas, individuales o colectivas.

Para esos casos fué puesto, precisamente, el Art. 28 de la constitución nacional, para amparar al pueblo contra los excesos de los gobernantes; y si él no hubiera existido por un olvido de los constituyentes, bastaría leer el preámbulo de la constitución y ver que ella busca por todos los medios "promover el bienestar general" de todos los que vinieren a habitar el suelo argentino, para deducir en consecuencia que, si no existe un precepto constitucional que proteja suficientemente la propiedad del individuo contra los ataques de sus propios gobernantes, habría que crearlo, a semejanza de lo que dijo aquella Corte de los Estados Unidos, "aplicando los principios inherentes y fundamentales para la protección del individuo, aún cuando no haya para ello autoridad expresa en la constitución" (Knowlton y Moore, 178 U. S. 45).

La segunda mitad del siglo XIX, durante la cual se ha elaborado nuestra jurisprudencia constitucional, no ha sido, así, propicia para hacer justicia a los contribuyentes del 53. La idea de una más amplia extensión en las funciones del Estado y el aumento progresivo de los gastos públicos en este periodo, de tiempo, debido al aumento de los gastos militares, a la mayor extensión de los trabajos efectuados en utilidad pública, al acrecentamiento de la deuda de las naciones debida a aquellas causas que requería la inversión de sumas considerables para el pago de sus servicios, al desenvolvimiento, bajo todas sus formas de las instituciones de previsión social, y la participación siempre creciente de las clases populares en las actividades de la vida pública, sin una noción exacta de su verdadera misión de representantes de los intereses colectivos, han sido las principales causas del aumento formidable experimentado por los presupuestos de todas las naciones, según lo hacen notar los economistas más autorizados.

Ese fenómeno externo, interpretado sin el debido discernimiento por los representantes de las clases populares, ha hecho pensar en el fenómeno social inevitable del aumento de los poderes del Estado, ya fueran en nombre de un mayor derecho del cuerpo social, siguiendo así las doctrinas de los sociólogos que daban cuerpo y vida propia a algo que en realidad no lo tiene, por cuanto es una simple resultante de la asociación de los individuos, o ya en nombre de una mayor solidaridad social que, si en verdad,

existe, no les autorizaba en su nombre a perjudicar a aquellos mismos a quienes se quería favorecer.

"La acción del Estado puede ser útil cuando ella se sustituye a las empresas privadas en los límites que son imposibles realizar para el individuo; cuando secunda aquellas actividades que son insuficientes; cuando se ejerce, en fin, sobre servicios públicos que por su naturaleza no pueden ser servidos por particulares. Pero la confianza ciega que la democracia moderna cifra en el Estado, es absolutamente irracional. Como cuando Luis XVI entraba a París, que en ese momento estaba dominado por el hambre, las mujeres, en su honor y en el de la reina y el delfín, gritaron: viva el panadero, la panadera y el pequeño confitero. Ellos creían que la presencia del rey sería suficiente para darles el pan. La fé del público no afecta ya esa forma personal: el cesarismo ha dado lugar a los parlamentos. Mientras tanto, allí donde antes había la adoración por un fetiche, se ha implantado una confianza menos determinada, y que se refunde toda entera en esta entidad abstracta que representa al Estado. No es raro ver parlamentos empeñados en crear estas ilusiones, y la mediocridad de los hombres, que en su mayoría los forman, hacen posibles ciertos defectos que no se harían sentir sin ellos. Esto es verdad, pero por otra parte, es caminar deliberadamente hacia el error de subordinar la acción del estado en la vida económica a principios teóricos los más discutibles. (56)

Este fenómeno social de los tiempos presentes, tiene para mí su explicación en las constantes fluctuaciones de las ideas humanas y de los inevitables errores que son propios de su condición, pero a base de los cuales, también, y por los esfuerzos que requiere su corrección, se ha forjado el progreso de la humanidad. La revolución francesa proclamó los inalienables derechos del individuo y en nombre de una libertad llevada a extremos viciosos, engendró el egoísmo bajo todas sus formas. La lucha del hombre contra el hombre, sin consideración alguna a la calidad de hermanos de entrambos, engendró en las esferas económicas el capitalismo y puso a sus plantas al individuo aislado y vencido. Era la expresinó del triunfo del más fuerte que Darwin sancionó como legíti-

(56) F. Nitti. Obra citada, t. 1, pág. 33.

mo sistema al proclamar la lucha como ley suprema de la vida, en vez de la cooperación entre todos los hombres, para un perfeccionamiento gradual y colectivo. Esta situación parecía sin remedio hasta que apareció Marx con su obra "El Capital", denominada así para puntualizar los más destacados defectos del egoísmo, y en frente del poder casi absoluto del individuo, levantó como bandera la idea del Estado. El Estado debía intervenir para poner coto a tanto desenfreno, y así, en nombre de los intereses superiores de la colectividad, fué restringido aquel exceso de libertad individual.

La idea, en principio era justa. Los pensadores se entusiasmaron ante ella y la legislación de todos los pueblos siguió, en poco o en mucho, sus inspiraciones. Pero como en toda reacción contra un estado de verdadera violencia, el péndulo marcó un ángulo de separación más grande del que en realidad debió tener, y, por corregir una injusticia, se cayó en otra. Vino la era del socialismo y de la socialización de todas las actividades individuales, socialismo que ha sido tan bien estudiado y destruído en sus fundamentos por Bergson.

Fué en estos precisos momentos en que la desorientación de las ideas se hacía notar en todos los sectores, que León XIII, guía y expositor de la doctrina católica, escribió sus encíclicas demostrando al mundo los excesos de uno y otro sistema, pues ni el individuo puede prescindir de los principios de la sociabilidad, ni el Estado debe avasallar al individuo.

Bergson, sin embargo, como todos los pensadores no católicos, no aceptó esta doctrina y encontrando sin lógica que se quisieran fundar los principios superiores del régimen social, tanto en el individuo como en el Estado, inventó un nuevo término y se lo confirió a la "sociedad"; de allí la nueva corriente de los sociólogos que tan en boga han estado y están en la sociedad contemporánea.

Bajo los auspicios de estas dos tendencias: superioridad del Estado o superioridad de la sociedad, está realizada la mayor parte de la legislación de todos los países en la segunda mitad del siglo XIX, auspicios que, como decía, no eran para hacer justicia a los postulados discretos y certeros de nuestra constitución.

Y este fenómeno es tanto más cierto y tiene tanta mayor realización en la práctica, que vemos que en aquellos países donde el "estatismo" no ha sido tan agudo, como en Bélgica y Alemania,

hay una menor presión tributaria, si se la compara con la imperante en Francia e Italia, en donde la libertad del individuo ha sido más restringida y el espíritu de asociación es también menor.

El perjuicio resultante del aumento desmesurado de la acción del Estado en los países nuevos como el nuestro, y de su real capacidad contributiva, tiene por principal base la falta de conocimiento del verdadero monto de la riqueza nacional y de su producido en rentas, datos que proporciona una estadística cada día más completa en los países europeos y que ya se manifiesta con honor en la República Argentina. Ella es la que permite determinar anualmente el monto de la capitalización de las rentas de cada país, es decir, su ahorro anual. Este último elemento es el que permite ver si la nación camina o no por el camino progresivo de la riqueza, y si la presión fiscal es o no susceptible de impedir, o a lo menos, de trabar la formación de una nueva riqueza. El ahorro de una nación es uno de los principales agentes de su prosperidad, porque permite el acrecentamiento de la productividad de las riquezas existentes y el estímulo para las industrias nuevas.

Una nación puede capitalizar sus rentas de muy diversas maneras: ya sea porque destine riquezas nuevas al acrecentamiento de las industrias viejas o a la formación de nuevas fuentes de producción. "Así un país que en un año mejora sus tierras, planta bosques o hace surgir nuevas usinas por valor de 100 millones, ha visto acrecentarse la riqueza nacional en una suma idéntica, en comparación con el año precedente"; ya sea destinando sus actividades personales o las riquezas a la formación de bienes durables, en vez de consumir las riquezas existentes, como sería con la construcción de un ferrocarril, un canal o un puerto, que si bien no reditúa de inmediato, dará su beneficio apenas corrido un cierto tiempo; o ya simplemente ahorrando bienes que, sin obtener utilización inmediata, son retenidos en vista de obtener un mejor provecho después. Nitti hace notar, además que en lo que se refiere a la capitalización o ahorro de las rentas de una nación, se ha de introducir una nueva forma desconocida de las finanzas europeas, y es el "aumento en los consumos", como acicate de una mayor producción ulterior; sistema que, según él, tiene por origen el fenómeno observado en los Estados Unidos, y del que ha sido fiel intérprete su ministro de comercio Hoover (el actual presidente),

al contestar el requerimiento sobre la reducción de los salarios, hecho por la Europa, atormentada por su nacionalismo, por su proteccionismo y por su formación balcánica actual, de 35 estados independientes que luchan entre sí. (57).

Esa capitalización de las rentas, ese aumento anual de la riqueza pública destinada a una nueva producción, es lo que los Estados de Europa anteriores a la guerra tomaron en cuenta para establecer el monto de la presión tributaria, y es lo que nuestros hombres de gobierno, ya fuera por su desconocimiento o por ignorar este mecanismo de la imposición, no han considerado al establecer la carga impositiva, la que siempre adolecerá de defectos, mientras no se tomen en cuenta los datos de la estadística para la determinación de las cargas y de los gastos.

El siguiente cuadro que trae Nitti y cuya transcripción parcial hacemos, muestra lo que a este respecto venimos diciendo: (58)

| | Ejercicio financiero. | Porcentaje de cargas fiscales en relación con los rentas nacionales. |
|---|---|---|
| Alemania | 1913 - 14 | 10.11 % |
| | 1925 | — „ |
| Austria | 1913 - 14 | 10.4 „ |
| | 1923 - 24 | 18.4 „ |
| Bélgica | 1913 | 7.— „ |
| | 1924 | — „ |
| Canadá | 1913 | 13.— „ |
| | 1922 | 19.2 „ |
| Estados Unidos | 1913 | 6.6 „ |
| | 1924 | 10.5 „ |
| Francia | 1913 | 14.— „ |
| | 1924 | 17.20 „ |
| Gran Bretaña | 1913 - 14 | 11.4 „ |
| | 1924 - 25 | 22.— „ |
| India | 1913 - 14 | 4.4 „ |
| | 1922 - 23 | 5.1 „ |
| Italia | 1913 - 14 | — „ |

(57) F. Nitti. Obra citada, t. 1, pág. 112, nota 1.
(58) F. Nitti. Obra citada, t. 1, pág. 130.

| | | |
|---|---|---|
| | 1924 - 25 | 19.2 „ |
| Japón | 1913 - 14 | 13.7 „ |
| | 1923 - 24 | 14.4 „ |
| Noruega | 1913 - 14 | 13.— „ |
| | 1923 - 24 | 20.— „ |
| Suecia | 1913 | 11.5 „ |
| | 1922 | 20.— „ |
| Suiza | 1913 | 6.4 „ |
| | 1922 - 23 | — „ |

Este cuadro demuestra dos cosas: la primera, que el monto de la presión tributaria está calculada sobre la renta y no sobre el capital de cada país; y la segunda, que el mayor porcentaje establecido en la post - guerra y para atender al aumento enorme de la deuda y de los gastos públicos, no excede del 22 por ciento de su monto, vale decir, que la totalidad de los fondos que los particulares entregan al gobierno francés, que es donde la presión es más alta, solo alcanza a una quinta parte de lo que produce la actividad de su pueblo, y que está muy lejos, por cierto, de llegar, no solamente, a absorverlo por completo, sino más aún todavía de afectar su capital.

Confirmando este punto de vista ha dicho Lery - Beaulieu (59). "El impuesto debe alimentarse por un gravado sobre las rentas de los ciudadanos, y no por la absorción de fortunas enteras de algunos miembros de la comunidad. En este caso, una parte del capital social, es decir, de los instrumentos de producción, es consumida y destruída por el Estado, para gastos que generalmente son gastos de conservación y no de mejoramiento o aumento de los fondos sociales".

Y hablando poco más adelante sobre el impuesto a las sucesiones, se expresa así: "Otro motivo que debe inclinar al legislador en este mismo sentido (de la poca elevación del gravamen), es que los derechos sucesorios muy elevados son generalmente pagados por el heredero sobre el capital mismo de la sucesión, sin que él se ingenie para reconstruir por el ahorro la parte de ese capital pagado como impuesto al fisco".

---

(59) P. Leroy Beaulieu. Science des finances, t. 1, pg. 617 - 8.

Por eso es que los economistas europeos que defienden el sistema progresivo en la implantación de los impuestos, sostienen que no es verdad que auyente el ahorro y fuerce el capital a emigrar, porque ello solo ocurriría cuando la cota de imposición hiciera ver el riesgo o la posibilidad de que el impuesto absorviera la totalidad de las rentas, riesgo que en realidad existiría aún con el sistema proporcional de la imposición. No es pues la distribución del impuesto — según sostienen — ya fuera en forma proporcional o ya en progresiva, lo que ahuyenta el ahorro y hace emigrar los capitales: es simplemente la elevación de la tasa impositiva la que, por beneficiar al fisco de una nación, perjudica directamente a su pueblo.

Todas estas consideraciones son traídas a propósito de que en la totalidad de nuestras leyes impositivas que gravan la transmisión de bienes por causa de herencia, no se han tenido en cuenta estos principios superiores de orden financiero. Se ha impuesto el pago de una cuota elevada, que representaría una parte considerable de la renta de varios años del capital gravado, si por la forma de pago le fuera permitido al heredero satisfacerlo con su producido, con lo cual ya se vulnerarían los principios de la constitución nacional, según lo ha declarado la Corte en el fallo que ha fijado el criterio hasta hoy seguido por nuestra jurisprudencia. Pero la situación se halla agravada aún más si se considera que ninguna de esas leyes conceden para el pago un plazo mayor de un año, con lo cual obligan al heredero a efectuar una venta forzada de los bienes que debiera recibir, vale decir, que él afecta directamente al capital, lo sustrae de la riqueza pública de la Nación y hace que el Estado destruya una parte de los bienes que tiene por misión el custodiar, perjudicando así a la riqueza colectiva, esto es, vulnerando el principio constitucional que ampara la propiedad.

No ignoramos que en el cálculo que precede sobre la presión tributaria en los países europeos, en que aparentemente queda gravada tan solo una parte de la renta, está comprendido también el impuesto al capital, implantado como una forma de gravar aquellos bienes que, por una causa o la otra, hayan escapado a la imposición general sobre la renta. Pero a este respecto debemos hacer notar que como dice von Eheberg, en esta cuestión es necesario distinguir

si este impuesto ha de ser nominal o real sober el patrimonio; porque será real solamente cuando la cuantía del impuesto sea tal, que no pueda satisfacerse con el **producto** del patrimonio, y haya que apelar la patrimonio mismo, mientras el contribuyente no disponga de otra renta. Por consiguiente, en el impuesto real sobre le patrimonio, la fuente del gravamen es el patrimonio mismo, el fondo patrimonial, y el impuesto se satisface con una cuota - parte de él. Pero agrega: "No necesita demostrarse que tal impuesto efectivo sobre el patrimonio **no constituye un ingreso ordinario** del Estado, sino que solamente puede establecerse de un modo intermitente, de un modo especial en épocas de penuria económica, cuando son insuficientes los demás recursos del Estado... El impuesto corriente sobre el patrimonio, es sin embargo un impuesto nominal sobre el patrimonio; en este impuesto el patrimonio solo sirve de medio **indirecto** para determinar la cuantía del producto. Consiguientemente, el fin no consiste en percibir una cuota - parte del patrimonio, sino en gravar el **producto** del patrimonio". (60).

Forzado a reconocer este hecho, Vitti de Marco sostiene que todo es más bien una cuestión de palabras (nota 1) y para explicar este aparente equívoco, se expresa así: "Si se supone por un momento abolido el impuesto a la herencia, en paridad de otras condiciones, el muerto debía haber pagado todos los años un impuesto mayor sobre la renta. Por eso es teóricamente correcto decir que el impuesto a la herencia es un impuesto sobre la renta, cuyo pago se ha aplazado hasta el momento de la sucesión. En otras palabras, el objeto o base del impuesto es el cúmulo de rentas anuales ahorradas por el **de cujus** durante su vida y el impuesto es el cúmulo de los impuestos anuales que no ha pagado durante el mismo período" (61).

No creo posible aceptar esta teoría porque de ella resultaría que el impuesto hereditario sería una flagrante injusticia y la repetición de un gravado anterior. Si las rentas del contribuyente ya son gravadas con el impuesto a la renta y con los demás impuestos establecidos, por qué habían de gravarse de nuevo, cuando en vez de consumidas, son ahorradas? Si este fuera su fundamento, habría que concluir en que el Estado quiere consumir, con

(60) Von Eheberg. Hacienda Pública, pág. 330.
(61 y 62) Vitti de Marco A. Y Primi. Principii dell'Economia Finanziaria — párrafo 206

el impuesto, toda la renta ahorrada, y esto no es posible sostener. Además, si él fuera el resultado del impuesto no pagado durante la vida del contribuyente habría necesidad de tener en cuenta la edad del causante para determinar su monto, y como el término medio de ella está calculada en los 32 años, querría decir que siempre el impuesto absorvería la mayor parte del capital gravado, no viniendo en definitiva a pagarse con la renta, sino con el capital (que no es otra cosa que la renta acumulada, como hemos visto) que era, precisamente, lo que este autor quería evitar.

Pero luego vencidol por la propia obscuridad de su teoría, ya no se sostiene en su primitiva posición y dice: "El impuesto sucesorio consta de dos partes: una, es el débito acumulado del difunto; la otra es el impuesto nuevo que grava al heredero" (62); es decir, que ya entramos dentro de la teoría general expuesta con anterioridad.

Y cuando del orden teórico se ha pasado al práctico, se ha gravado el patrimonio teniendo en cuenta la renta de su propietario. Así por ejemplo, el patrimonio inferior a 6.000 marcos ha quedado eximido del impuesto, como así también el patrimonio inferior a 20.000 marcos, **cuando la renta anual del poseedor no excedía de 900 marcos,** estableciéndose así mismo una excepción en beneficio de las viudas con hijos menores de edad y los huérfanos. El tipo de gravámen se fijó entre el 0.5 y el 12 por mil, es decir, un gravámen sumamente moderado. Por la ley de 1922 se introdujo una reforma en este gravamen y se estableció una cuota que oscilaba entre el 1 por mil para los primeros 250.000 marcos, que iba en escala ascendente hasta llegar al 10 por mil para los patrimonios superiores de 10.000.000 de marcos; pero como se eximen los primeros 100.000 marcos tenemos que, un patrimonio de un millón de marcos, solo paga 2.225 marcos, es decir, una cuota de un 2.225 por mil.

Lo mismo ocurre con el impuesto sobre el incremento del patrimonio y el impuesto extraordinario sobre el patrimonio, que fué levantado en Alemania para cubrir los gastos militares y satisfacer las demás necesidades del Imperio. En el impuesto sobre el incremento del patrimonio se tiene en cuenta el **valor del producto** y como tal se considera el producto de veinte y cinco veces el producto neto del inmueble, o sea que corresponde a una

imposición del 4 %. Para la determinación del valor de los títulos, efectos, acciones, etc., se aplican las normas de la ley sobre el Wehrbeitrag (contribución de guerra).

De este modo resulta que el único impuesto real sobre el patrimonio, entre todos los establecidos en Alemania, es el que denominado "Reichsnotopfer" (sacrificio por la penuria del imperio), que fué concebido durante la guerra pero aplicado recién por la ley del 31 Diciembre de 1919, y para ser aplicado por **una sola vez,** para amortizar en parte la deuda del imperio, elevada durante la guerra a una suma angustiosa. Por este impuesto se trataba, como dice Eheberg, "de sustraer al ciudadano una cuota patrimonial, un capital que necesitaba con apremio la vida económica del país, si ésta había de sanearse y reconquistar su antigua capacidad de prestación. Una incautación tan brutal del capital productivo, no podía llevarse a cabo sin grave perjuicio de la economía nacional y sin paralizar la futura vida económica... pero no podía desconocerse que frente a estos graves inconvenientes económicos, existían motivos justificados de administración financiera y del interés público que obligaba al saneamiento de la hacienda, y que éste solo podía lograrse mediante grandes sacrificios de los contribuyentes". (63) Pero a fin de atenuar los efectos desastrosos que sobre la economía nacional debía producir este impuesto extraordinario, cuya cuota oscilaba entre el 10 por ciento para los primeros 50.000 marcos, hasta el 65 por ciento para las fracciones que excedieran los últimos 2.000.000 que se gravaban con el 60 por ciento, en vez de ser exigido en un solo momento como lo establecía la ley de 1919, se establece el pago por cuotas, de acuerdo a la ley de 1921, y se conceden excensiones o deducciones por razón de la edad, fortuna, viudez, horfandad, etc.

La finalidad de este impuesto extraordinario, único que grava realmente el patrimonio del ciudadano (fuera del impuesto militar para los que no han prestado servicio en las filas del ejército y destinado también a fines militares), queda también justificado por lo extraordinario del momento en que fué implantado, en que si les era exigida a los ciudadanos la entrega de sus

(63) Von Eheberg, Obra citada, parf. 155.

vidas, bien podían pedirles también la entrega una parte de sus patrimonios, todo enderezado a la salvación de la patria.

Este impuesto extraordinario sobre la fortuna de los argentinos tendría igual justificativo si las circunstancias se presentaran igualmente apremiantes para el erario nacional, y a ello se podrían subvenir mediante la imposición de un gravámen extraordinario sobre la contribución territorial, como lo establece nuestra constitución. Pero afectar el patrimonio en el curso de la vida ordinaria de los pueblos mediante cuotas impositivas que es imposible sean satisfechas por la renta, y exigirlas además en un momento determinado, las mas de las veces inesperado por el heredero, que recibe de su causante unos bienes, es retardar inútilmente la prosperidad del país.

Ya he dicho con anterioridad que si el recibimiento de una herencia es un hecho contingente para el heredero, es, en cambio, un hecho constante para el Estado, pues las estadísticas demuestran la regularidad de las defunciones y asimismo la equivalencia de los bienes imponibles durante los mismos períodos de tiempo. Este hecho implica la sinrazón de obligar al heredero a la satisfacción de un impuesto mediante el sacrificio de una parte del capital, sacrificio que debe hacerlo, además, en circunstancias desfavorables por el apremio del fisco para percibir su importe, todo lo cual, sin redundar en verdadero beneficio suyo, hace pasible al heredero de un perjuicio evidente.

Si la Corte Suprema ha dicho que es inconstitucional un impuesto a la herencia cuando absorve la renta de varios años de un capital que se transmite, doblemente inconstitucional debiera declarar a todas aquellas leyes impositivas que, no solamente absorven la mayor parte de la renta, sino aún del mismo capital. Y si esta consideración es suficiente tratándose de herederos extraños, beneficiados únicamente por una liberalidad del testador y que reciben bienes que a no ser ella no les hubieran pertenecido — y que es la razón principal de la mayor cuota de estos impuestos — tanta mayor debiera existir para aquellos otros que, por ser transmitidos de padres a hijos, no existe en el fondo mas que una transmisión nominal, pues en efectividad de esos bienes ya estaban gozando anteriormente, y la muerte del padre, en vez de reportarles un aumento de patrimonio, viene a ser una

pérdida efectiva en la mayoría de los casos, ya que después de ella sus herederos se ven privados, no solo de su aporte de trabajo personal, sino del fruto de su experiencia, y de su mayor desarrollo mental, de efectos tan ponderables para el acrecentamiento del patrimonio familiar.

Por todo ello, y porque el sistema tributario de la nación como el de las provincias, ha sido establecido sin orden ni concierto, sin sujeción a un plan científico y guiados solo para buscar recursos con que dar satisfacción a las necesidades del momento; sin gravar todas las fuentes de imposición y elevando las cuotas en otros mas allá de lo que permiten los bien entendidos intereses del país; creando la desigualdad de los habitantes en el mantenimiento de la carga tributaria e imponiendo impuestos exhorbitantes e injustos, creo que debe llegarse a la abolición de los impuestos sobre las herencias en todo aquello que excede de una porción de la renta producida o que es capaz de producir el conjunto de los bienes que se transmiten por causa de muerte, como único medio de respetar los supremos postulados que en materia impositiva, ha consagrado nuestra constitución nacional.

## EL PROYECTO DEL PODER EJECUTIVO NACIONAL SOBRE LA NACIONALIZACION CONJUNTA DE LOS IMPUESTOS A LA RENTA, A LA HERENCIA E INTERNOS AL CONSUMO

Como antecedente digno de ser mencionado existe también en nuestro país el proyecto de unificación de los impuestos a la renta, internos y sobre la herencia presentado por el P. E. al Congreso en el año 1924, cuya tabla de aforos y características principales son las siguientes:

El debía ser aplicado de acuerdo a la escala que a continuación detallamos en relación con el parentesco y según las sumas recibidas por cada heredero; es decir, era un impuesto a percibirse sobre la porción que en efectividad recibía el heredero, sin establecerse el impuesto complementario sobre el total caudal relicto. La escala fué proyectada así:

| | Desde $ 1 a 10.000 | $ 10.001 a 50.000 | $ 50.001 a 100.000 | $ 100.001 a 200.000 | $ 200.001 a 300.000 |
|---|---|---|---|---|---|
| 1 — Padres, hijos y conyuges | 1 % | 1 % | 1 ½ % | 2 % | 2 ½ % |
| 2 — Otros ascendiente y descendientes | 1 | 1 ½ | 2 | 2 ½ | 3 |
| 3 — Colaterales en 2.º grado | 2 | 3 | 4 | 5 | 7 |
| 4 — Colaterales en 3.º grado | 3 | 4 | 4 | 8 | 10 |
| 5 — Colaterales en 4.º grado | 5 | 7 | 9 | 12 | 15 |
| 6 — Otros parientes y extraños | 10 | 13 | 16 | 20 | 25 |

| | Desde $ 300.001 a 500.000 | $ 500.001 a 700.000 | $ 700.001 a 1.000.000 | $ 1.000.001 a 2.000.000 |
|---|---|---|---|---|
| Clase — 1 | 3 % | 3 ½ % | 4 % | 4 ½ % |
| Clase — 2 | 3 | 5 | 6 | 7 |
| Clase — 3 | 9 | 11 | 13 | 15 |
| Clase — 4 | 12 | 14 | 17 | 20 |
| Clase — 5 | 18 | 21 | 24 | 27 |
| Clase — 6 | 20 | 35 | 40 | 45 |

| | Desde $ 2.000.001 a 3.000.000 | $ 3.000.001 a 5.000.000 | Más |
|---|---|---|---|
| Clase — 1 | 5 % | 5 ½ % | 6 % |
| Clase — 2 | 8 | 9 | 10 |
| Clase — 3 | 17 | 19 | 20 |
| Clase — 4 | 23 | 26 | 30 |
| Clase — 5 | 30 | 35 | 40 |
| Clase — 6 | 50 | 58 | 60 |

Las sucesiones en línea recta entre ascendientes y descendientes de primer grado y entre esposos, cuyo monto total sea inferior a $ 10.000 quedan excluídas.

Quedan también excluídos del pago del impuesto los legados a favor del gobierno nacional, de los gobiernos provinciales y de las municipalidades, los hechos en beneficio de los hospitales, o establecimientos de asistencia social o instrucción pública.

Los legados o donaciones hechos a favor de instituciones privadas o corporaciones con fines educativos, científicos, religiosos, de beneficencia y en general, de utilidad pública, pagarán el im-

puesto que corresponda a la primera categoría o sea el que corresponde entre padres e hijos o cónyuges.

Los legados o donaciones a instituciones industriales de cualquier género, con fines lucrativos, pagarán el impuesto que corresponde a la quinta categoría, o sea a los colaterales de tercer grado.

Cuando ocurriera una nueva transmisión antes de los 10 años, el impuesto quedará reducido a la mitad.

El impuesto debía abonarse dentro de un año después de ocurrida la muerte del causante, pasado el cual, el impuesto sería recargado en un interés del 4 % anual.

Estas son las características principales de este proyectado impuesto, que no llegó a tener sanción legislativa. Se conforma, como vemos, con la tendencia moderna en cuanto exime del impuesto a las sucesiones entre ascendientes y descendientes y esposos, cuyo monto no llegue a $ 10.000; como así también los legados hechos al gobierno nacional, a los gobiernos provinciales, a las municipalidades, a los hospitales o establecimientos de asistencia social o instrucción pública, revelando así la debida comprensión de que si ellos están a cargo del erario público y su mantenimiento debe ser hecho con el producido de los impuestos, es mejor negocio fomentar estas donaciones liberándolas de toda carga, que alejarlas cobrando un impuesto que, en el mejor de los casos solo produciría una parte de lo que por aquel medio puede ingresar a sus arcas.

Con igual criterio y aunque colocados en un plano inferior, se ha establecido la menor cuota impositiva para los legados o donaciones hechas a favor de instituciones privadas o corporaciones con fines educativos, científicos, religiosos, de beneficencia, y en general todos aquellos que por ser considerados como de utilidad pública, el Estado tiene interés en fomentar. Estos establecimientos, como las entidades mencionadas en el primer párrafo, son de utilidad pública, y la diferente categoría en que los coloca esta ley, puede responder al criterio de que en las primeras, se trata de corporaciones e instituciones de carácter necesario, mientras que las segundas tienen carácter contingente. Si este es el punto de vista en que se ha colocado el legislador, y ya que ha

primado el interés fiscal sobre el social, bien está que se los haya gravado con la menor cuota establecida.

Los legados o donaciones hechos a establecimientos industriales de cualquier género, con fines lucrativos, están equiparados a los parientes colaterales de tercer grado y gravados con la penúltima de las cuotas impositivas. En realidad, vienen a ser extraños a la sucesión, equiparables, por tanto, a las personas comprendidas en la sexta categoría; pero el legislador ha considerado que en este caso particular, en vez de ir la fortuna a engrosar un patrimonio particular, en provecho exclusivo del heredero o legatario, es un extraño que alguna utilidad pública reporta, aunque sea a través del interés individual de todo industrial o comerciante, y en gracia a ello, le ha colocado en situación de preeminencia sobre aquellos.

Exceptúa también la ley, en una porción del impuesto, cuando ocurriere una nueva transmisión de bienes antes de los diez años de liquidado el impuesto anterior. Por la ley nacional en vigencia vimos que el impuesto se disminuye en un 5 % por cada año que falte hasta cumplir los diez que se computan para la excención parcial del impuesto, de tal modo que si ocurrieran dos fallecimientos en el mismo año, la disminución del gravámen llegaría al 50 %. El proyecto quita los factores de este cálculo y establece lisa y llanamente que, cualqiera sea la época del segundo fallecimiento, si está comprendido dentro de los diez años, se cobrará la mitad del impuesto.

En general es bueno, pues tiene las principales características de los modernos impuestos, aunque no contempla las situaciones individuales de los regímenes europeos de que hicimos mención más arriba; situaciones individuales que debió tener presente, ya que, tal como fué concebido, debía tener aplicación conjunta con el impuesto a la renta que se trataba de implantar en nuestro país y con caracteres nacionales, vale decir, que organizado el mecanismo administrativo para la percepción del impuesto a la renta, impuesto eminentemente individual, su hermano, el impuesto a las herencias, no podía desconocer esta situación.

Bien es verdad que como hizo notar Schaw, ese impuesto a la renta se proyectó para aplicarlo únicamente a la renta mobiliaria en general, no tocando, por lo tanto, a la renta inmobiliaria ni la

producida por el trabajo personal (64), pero en tal caso y estando ya aforada la renta media de la tierra a base de los catastros efectuados, y siendo al mismo tiempo fácilmente extensible el sistema del impuesto a la renta a la producida por el trabajo personal, bien pudo contemplar, a lo menos, la faz económico-familiar de los patrimonios, tal como se ha hecho en los principales países europeos, siguiendo una política de población, política que por idéntica necesidad sentida entre nosotros, ha tenido ya su exponente en diversos proyectos presentados al Congreso de la Nación. Además, esto fué al principio, pero después fué proyectado el impuesto a la renta sobre todas las categorías de bienes suceptibles de producirla, como puede verse en la Revista Administrativa, número extraordinario de Octubre de 1927, página 117 a 121.

Y por último, tampoco es posible silenciar aquí, de acuerdo con lo que ya tengo dicho al respecto, la exigencia de la ley en que el impuesto se pague dentro del año de ocurrido el fallecimiento del causante, so pena de cargar al heredero con un interés del 4% sobre el monto que debe abonar. El interés fijado es módico, sin duda, y en ésto se nota una reacción contra el interés penal establecido en algunas leyes de provincias y para plazos mas cortos aún (en la de Córdoba debe ser pagado antes de los noventa y días siéndolo después se fija el interés en el 12 %), pero tiene como principal inconveniente la afectación del capital que se transfiere.

Y en esto reside su mas grave inconveniente. Ya vimos que en el espíritu de la constitución argentina está la defensa del capital, como defensa de la propiedad, contra cualquier ley, nacional o provincial que en la reglamentación del ejercicio de cada uno de los derechos consagrados por ella, quieran desconocerla o atacarla, y que la Corte Suprema ya declaró inconstitucional el impuesto a las herencias transversales establecido en la provincia de Buenos Aires, porque él se incautaba del 50% del total de la herencia, lo que equivalía, en el concepto de la Corte, a una verdadera confiscación; y vimos también que la jurisprudencia de

(64) Alejandro E. Schaw. — Ventajas e inconvenientes que presenta el proyecto del P. E. sobre el impuesto a la renta. — En Revista de Economía Argentina. — Abril y Mayo de 1923, pág. 405.

los tribunales ha llegado a respetar un impuesto hasta del 22%, porque no llegaba a afectar "una parte sustancial de la herencia", según el criterio fijado por la misma Corte.

Si esto es así, y si en la ley nacional tampoco se establece un plazo largo para el pago del impuesto, por cuotas o íntegramente, de modo que permita cubrirlo con el importe de las rentas; y si aún esto mismo ha sido ya declarado inconstitucional por la misma Corte Suprema, "cuando afecta la renta de varios años", como hemos visto, qué diremos de este proyecto de impuesto que llega en rápida progresión hasta incautarse del 60% de los bienes que recibe el heredero? No solamente tendremos que decir, a base de los antecedentes expuestos más arriba, que hubiera sido inconstitucional, sino que además hubiéramos repetido aquella frase de Vélez Sársfield en la discusión del Banco Nacional, cuando refiriéndose en una incidencia a su falta de temor por los capitales acumulados por las llamadas "manos muertas", dijo: "Yo quiero un capital que se defienda de los vivos".

ENRIQUE A. FERREIRA.