

# EL IMPUESTO EN LOS ESTADOS MODERNOS

GASTON JÉZE

I. En los tiempos modernos y en los Estados de Europa Occidental se constata el desarrollo del impuesto. Durante mucho tiempo éste tuvo sólo carácter excepcional, pero poco a poco se convirtió en el recurso normal de los Estados. En la actualidad y desde fines del siglo XVIII, es el principal procedimiento usado por los gobernantes y las autoridades locales para conseguir los medios destinados a la satisfacción de los gastos públicos.

La transformación que ha sufrido en el curso de los siglos el carácter del impuesto tiene como consecuencia necesaria la de quitar todo interés práctico a los sistemas fiscales anteriores al siglo XIX. La palabra impuesto no se refiere a la misma cosa: las bases, la medida, el fin de la imposición, no son ya los mismos antes que después de fines del siglo XVIII.

Aún hoy en día hay que proceder con mucha cautela al hacer la comparación de los sistemas de impuestos de los distintos Estados del mundo. En Africa, en Asia y en la misma Europa, la palabra impuesto tiene por objeto instituciones muy diferentes. Los regímenes políticos que existen en Europa se inspiran en ideas antagónicas, lo que modifica la noción del impuesto.

Por lo tanto, sólo se puede construir científicamente una teoría general fiscal para un determinado período, para una determinada civilización y para un determinado régimen político.

## EL IMPUESTO EN LOS ESTADOS MODERNOS

Es pues evidente que esta teoría no tiene carácter definitivo alguno, si se ajusta a cierto medio político, económico social, y si en éste se producen alteraciones profundas que cambian forzosamente la noción del impuesto.

Es posible, desde ahora, comprobar que el concepto que acabó por prevalecer en el curso del siglo XIX no es ya el que tiende a establecerse en el siglo XX. Durante el curso del siglo XIX se le consideró como un procedimiento financiero destinado a asegurar una repartición equitativa de las cargas públicas entre los habitantes de determinado Estado.

En la actualidad y cada vez más, los gobernantes se inclinan a darle el carácter de procedimiento de transformación social, de medio para realizar reformas sociales. Es evidente que para tener en cuenta este nuevo carácter esencial, hay que modificar la teoría general del impuesto.

En esta forma, podemos sacar una primera conclusión: no existe ni puede existir una teoría general y universal del impuesto. Sólo puede hablarse de teorías generales del mismo para determinada época y determinado país.

Los estudios históricos sobre el impuesto deben tener como objeto el de exponer las distintas teorías generales y sistemas de impuestos que se han sucedido, así como el de descubrir las causas principales (de orden político, económico, social, administrativo, jurídico) de estas transformaciones.

II. No existe aún, que yo sepa, en país alguno, una teoría general sobre el impuesto, entendida en este sentido.

## EL TRIMESTRE ECONOMICO

Sólo hay estudios fragmentarios que abarcan éste o aquél de sus aspectos.

En primer lugar y preferentemente, hay muy buenas descripciones de los distintos impuestos. En la actualidad y para cada país hay obras muy precisas que ilustran los que están en vigor. Pero sea cual fuere el valor práctico de estos trabajos descriptivos, aportan únicamente una documentación, por demás indispensable, a la construcción científica de una teoría general del impuesto. Es, con mucho, la parte más fácil: el examen de las leyes vigentes y de sus modificaciones, de la jurisprudencia de los tribunales y su evolución en lo que concierne a la interpretación de la legislación, son medios de investigación.

El estudio comparado de las legislaciones y jurisprudencias de los diferentes Estados se ha iniciado, pero no ha adelantado mucho todavía. Sus características permiten realizar grandes progresos en lo que atañe a la elaboración de una teoría general del impuesto para determinado país en determinada época. Al confrontar las desemejanzas entre los países y las épocas, el investigador se ve impulsado a indagar los motivos de discordancia, y encuentra su origen en la variedad de los medios económicos, sociales, políticos, administrativos y jurídicos. Y en esta forma se encuentra uno forzosamente frente a problemas muy difíciles de la teoría general del impuesto. ¿Cuál es la influencia, sobre el impuesto, de los acontecimientos políticos, de los fenómenos económicos, de las modificaciones sociales, etc.?

Desde fines del siglo XVIII, las consecuencias económicas del impuesto han sido objeto de investigaciones importan-

## EL IMPUESTO EN LOS ESTADOS MODERNOS

tes, así como de trabajos de gran valor, pero pecan estos estudios por fragmentarios y dogmáticos. Sólo se considera un aspecto del problema, y sobre todo, los caracteres que emanan de la organización política, constitucional, administrativa y la naturaleza jurídica del impuesto, se dejan completamente a un lado como si no tuvieran influencia alguna sobre el sistema fiscal del país de que se trata en un momento dado. En esta materia, los economistas tienen una tendencia a establecer principios de valor absoluto para todos los tiempos y todos los países, de manera que existen, entre las teorías económicas sobre el impuesto y la práctica fiscal, barreras muy marcadas. Se ha hecho la distinción entre la *teoría pura* llamada *ciencia pura* y la *práctica*. Muy a menudo, los economistas teóricos han conocido mal las legislaciones fiscales en la práctica y esta ignorancia no ha jugado un papel de poca importancia para desacreditar, en la mente de los litigantes, a las teorías económicas del impuesto que califican de vagas e imprecisas. A su vez, los teóricos tienen para los litigantes, por lo general, la estimación mediocre del sabio hacia el empírico.

Todos estos estudios, descriptivos y económicos, no pueden tomarse como suficientes para una teoría general del impuesto en un país y en un momento determinado, pues sólo abarcan un aspecto de un problema mucho más extenso.

III. ¿Cuáles son, pues, los problemas esenciales cuya solución permitirá la elaboración de una teoría general del impuesto para un Estado en determinada época?

## EL TRIMESTRE ECONOMICO

Estos problemas son de orden *económico, político* (en sentido amplio), *gubernamental, administrativo y jurídico*. Deben estudiarse en conjunto y no aisladamente, puesto que las soluciones que se encuentren para uno de ellos, ejercerá una gran influencia sobre las soluciones que se buscan para los demás.

IV. El problema *político* que domina a los otros, es el de la *justificación*, de la *medida*, del *destino* y de las *consecuencias del impuesto*. Este problema no entraña solución uniforme para todos los tiempos y todos los países.

Desde fines del siglo XVIII y a principios del siglo XIX, la noción *política* del impuesto ha emanado de algunos principios fundamentales de Derecho Público de los principales Estados de Europa Occidental (Inglaterra, Francia), adoptados luego por otros Estados: los gobernantes sólo tienen *poderes* porque tienen *deberes*. Su deber es el de organizar y de hacer funcionar los servicios públicos. Hacia este fin, se hacen necesarios los recursos pecuniarios; el poder de crear impuestos tiene como justificación y medida el deber de organizar y de hacer funcionar los *servicios públicos*. Por otro lado, *todos* los individuos que componen una colectividad pública tienen el deber de aportar las prestaciones pecuniarias necesarias para el *funcionamiento de los servicios públicos*; es el principio de la *igualdad* de los individuos frente a las cargas comunes. La noción política del impuesto nace de dos principios: el impuesto puede ser establecido con legitimidad para el funcionamiento de los servicios públi-

cos; tiene como medida los gastos de estos servicios; es el procedimiento para asegurar la repartición de las cargas públicas entre *todos* los individuos; esta repartición debe ser *equitativa*; los individuos tienen el *deber* de aportar la prestación equitativa que les haya sido asignada.

¿Cuáles son los impuestos que permiten, directa o indirectamente, aisladamente o en conjunto, que se garantice la aplicación de estos principios fundamentales?

La contestación a estas preguntas explica la distinción fundamental entre los impuestos personales, los impuestos semi-personales y los impuestos impersonales. ¿Qué parte conviene asignar a cada una de estas categorías?

Tal es el problema *político* del impuesto.

V. La aplicación de estos principios políticos conduce necesariamente a los problemas de índole *económica y social*.

Todo impuesto es un gravamen sobre los bienes de los individuos. Tiene consecuencias *económicas y sociales*. Para la elección de los impuestos no se trata solamente de buscar cuáles facilitarán una repartición equitativa de las cargas entre los individuos; hay que examinar los efectos económicos que producirán los gravámenes llevados a cabo de esta manera, las consecuencias sociales que podrían provocar. Y aquí se plantea uno de los problemas más difíciles de la teoría de los impuestos: el de la repercusión. Su solución domina al problema político de la repartición equitativa de las cargas. Se necesita, efectivamente, saber sobre quién, en definitiva, recaerá realmente

el gravamen del impuesto. Las apariencias pueden ser engañosas.

VI. La decisión que deberá tomarse con relación a los problemas políticos, económicos y sociales pertenece a las autoridades públicas. Es entonces cuando se plantean los problemas de índole gubernamental (constitucionales): el de las autoridades públicas que tendrán competencia para resolver los problemas políticos, económicos y sociales.

En los Estados modernos de Europa Occidental, la organización gubernamental está constituida esencialmente por un gobierno y asambleas electivas, calificadas inexactamente de poder ejecutivo y poder legislativo.

El problema *constitucional* del impuesto es el de la determinación de las competencias respectivas del gobierno y de las asambleas, para el ejercicio del poder de establecer impuestos, de formular reglas fundamentales relativas a los mismos. La solución de este problema *constitucional* depende esencialmente del régimen político de cada país. En Inglaterra, en Francia, la distribución de las competencias se hace de acuerdo con la idea esencial siguiente: todo impuesto es un gravamen obligatorio sobre los bienes de los individuos. Es indispensable que este gravamen, este sacrificio, se imponga sólo y en la medida en que lo exija el interés público, en la forma en que le sea más favorable y del modo más equitativo. Las asambleas electivas deberán ser el órgano gubernamental competente para resolver estas cuestiones constitucionales. Su procedimiento normal (debate contradictorio y publicidad)

es el medio más práctico para dar a conocer la opinión de los futuros contribuyentes, sus objeciones, su aprobación o desaprobación.

En los regímenes de constitución autoritaria, totalitaria, este procedimiento queda descartado. La voluntad del dictador es suficiente; él solo sabe y dicta lo que exige el interés público y lo que es equitativo.

VII. Los gobernantes resuelven los problemas políticos, económicos y sociales del impuesto, pero no se encargan de la aplicación a los individuos de las soluciones que hayan dictado bajo forma de reglas generales e impersonales (leyes orgánicas de los impuestos).

Organizan la competencia de agentes administrativos que se encargan de aplicarlas a los individuos.

El problema de la *competencia de los agentes administrativos* para la aplicación *individual* de las reglas del impuesto constituye la *administración del impuesto*: la competencia deberá y no podrá ejercerse más que en determinadas condiciones de tiempo, lugar, demora, formas y procedimiento, ya sea para la tasa o para la recaudación de los impuestos.

La organización de esta competencia se encuentra sujeta a los principios políticos, económico-sociales y constitucionales del impuesto. Es una competencia *obligatoria* y no facultativa y discrecional. Los agentes administrativos *deben* exigir el impuesto de cada individuo, en forma estricta y en *todas* las condiciones establecidas por las leyes orgánicas promulgadas por los gobernantes y sólo lo pueden exigir dentro de estas condiciones. Para



## EL TRIMESTRE ECONOMICO

que los agentes administrativos puedan tomar en consideración la situación de *un* contribuyente, se necesita que los gobernantes hayan previsto el caso y les hayan autorizado al efecto por medio de una norma general e impersonal; esta autorización es excepcional y estrictamente definida.

Esta competencia deberán ejercerla los agentes administrativos de manera que respeten la gubernamental, que apliquen estrictamente a cada individuo el principio de la igualdad ante las cargas públicas, de la repartición equitativa, tal y como ha sido entendido y prescrito por los gobernantes (servicio de tasa). Deberá también ser reglamentada de modo de hacer ingresar a las arcas públicas, de la manera más rápida y con un costo mínimo posible, los recursos necesarios para los servicios públicos (servicio de recaudación).

Las mejores combinaciones para obtener el ejercicio estricto y regular de las competencias de los agentes administrativos y el cobro rápido de los recursos son problemas de índole *constitucional*; según si la solución implica o nó una lesión en los bienes y en la libertad de los individuos, son de la competencia de los gobernantes ejecutivos o de las asambleas electivas.

La responsabilidad de los patrimonios administrativos o la responsabilidad personal (penal o pecuniaria) de los agentes administrativos que no ejercieren estrictamente su competencia, forma también parte de los problemas administrativos de la teoría general del impuesto.

Un estudio sintético y sistemático de los numerosos

## EL IMPUESTO EN LOS ESTADOS MODERNOS

problemas relativos a la competencia de los agentes administrativos encargados de la tasa y recaudación de los impuestos es parte esencial de la teoría general del impuesto (problemas *administrativos*). Este estudio presupone el conocimiento profundo de los problemas políticos, económico-sociales y constitucionales. Las soluciones correctas que deberán darse a los problemas administrativos dependen de las que se encontraren para los problemas políticos, económicos, sociales y constitucionales.

VIII. El ejercicio de la competencia de los agentes administrativos en materia de impuesto (tasa y recaudación) consiste en precisar la suma que *cada* individuo tiene la obligación jurídica de entregar a los agentes administrativos y los lugares y épocas en que deberá entregarla.

En términos técnicos, los agentes administrativos calificados al efecto crean, por su manifestación unilateral de voluntad, a la carga de cada individuo, una deuda bien determinada en cuanto a su cantidad y a las modalidades de pago.

Esta *deuda de impuesto* que grava al contribuyente y que constituye el *crédito de impuesto* en beneficio del patrimonio administrativo, está sometida a un régimen jurídico especial. En las relaciones entre el contribuyente y la administración no existe problema alguno de índole política, económica, social, constitucional o administrativa. No hay más que un problema *jurídico*: el de si los agentes administrativos han aplicado *estrictamente* las reglas de tiempo, lugar, formas, procedimiento, etc., rela-

tivas a la tasa y a la recaudación, tales como han sido fijadas por los gobernantes competentes.

La *organización* del régimen *jurídico* del crédito de impuesto se encuentra sujeta a las soluciones de los problemas políticos, económicos, sociales, constitucionales y administrativos del impuesto. El crédito de impuesto es esencialmente un *crédito de derecho público*, de naturaleza especial.

Difiere completamente de los que existen entre particulares y de los créditos administrativos de derecho privado. Difiere también de los otros créditos administrativos de derecho público, tales como las *multas penales*.

Es erróneo querer aplicar las reglas de derecho privado al crédito de impuesto. Las analogías entre los créditos de derecho privado y el crédito de impuesto son sólo aparentes: difieren por su fuente, por su nacimiento (manifestación unilateral de voluntad), por la afectación de su producto. En el crédito de impuesto, todas las reglas son de interés y de orden públicos. Todas las reglas son de aplicación y de interpretación estricta. El juez no tiene competencia para crear una norma jurídica nueva, con el pretexto de interpretar una ley orgánica fiscal. Sólo puede vigilar que la competencia de los agentes administrativos se ejerza de acuerdo con las prescripciones generales e impersonales de los gobernantes. No tiene ningún poder de valorización equitativa. No puede tomar en cuenta las circunstancias de hecho particulares de cada contribuyente: no puede conceder prórrogas.

Los agentes administrativos mismos encargados de la

## EL IMPUESTO EN LOS ESTADOS MODERNOS

tasa y de la recaudación no tienen, a este respecto, más que una competencia muy limitada; los límites son fijados de manera general e impersonal por los gobernantes.

De la misma manera, no hay condonación como para el crédito de la multa penal. Lo que la práctica llama amnistía o condonación en materia fiscal son instituciones completamente distintas. La terminología defectuosa no debe llevarnos a confusiones.

Lo que sí es cierto es que el crédito de impuesto y el crédito de multa penal son ambos de derecho público, cuyo mecanismo de creación (manifestación unilateral de voluntad) presenta algunas analogías.

En este estudio sumario bastará con indicar estas diferencias de naturaleza y de régimen jurídico.

IX. Lo expuesto antes permite trazar los grandes rasgos de una teoría general del impuesto, para un determinado país en determinada época. Si uno cualquiera de los problemas enunciados es descuidado, la teoría no sólo quedará incompleta sino que corre el riesgo de ser errónea, pues no estaría de acuerdo con los hechos.

X. Todos aquellos, economistas, sociólogos o juristas, que consagran su esfuerzo al estudio del impuesto deberán por último buscar cuáles puedan ser los *efectos* producidos en determinado país en determinada época, por el *conjunto* de los impuestos y por *cada* impuesto en particular.

Efectivamente, una teoría general fiscal comprende necesariamente una valoración crítica: 1º, de *cada uno* de los impuestos y 2º, del conjunto del sistema fiscal de un determinado país en determinada época. Esta valora-

## EL TRIMESTRE ECONOMICO

ción es la condición misma para las reformas que deberán introducirse en cada uno de los impuestos y en el sistema fiscal. Esta parte de la Ciencia de las finanzas ha sido hasta hoy la más descuidada, sobre todo en lo que toca a los *sistemas* fiscales.

Sin duda, se dice a menudo, en términos vagos, que el sistema fiscal de un país es mediocre o malo. Lo que importa es saber de manera precisa en qué se le puede criticar. Sólo entonces se podrán indicar las reformas que conviene hacerle para mejorarlo.

¿Qué método deberá seguirse para esta investigación científica?

XI. El problema de esta valoración es doble: en primer lugar, hay que examinar los resultados de *cada uno* de los impuestos que componen el sistema fiscal (impuestos de Estado y locales), y en segundo lugar, hay que observar los del sistema fiscal en su conjunto. Un sistema fiscal forma un todo; es imposible apreciarlo considerando sólo los resultados obtenidos para cada impuesto aisladamente.

En realidad, hay dos clases de valorizaciones y de reformas fiscales: 1º, el mejoramiento de *determinado impuesto*; 2º, el mejoramiento del *sistema fiscal* del país.

XII. La valoración de los resultados obtenidos por un *determinado impuesto* es más fácil que la del conjunto de un *sistema fiscal*. Consiste sobre todo en el examen de la organización técnica de dicho impuesto: la tasa y la recaudación. Es lo que preferentemente se ha hecho hasta ahora.

## EL TRIMESTRE ECONOMICO

Lo que hay que hacer resaltar es que la organización técnica de cada uno de los distintos impuestos de un país determinado en un momento dado puede ser satisfactoria, mientras que el sistema fiscal, en su conjunto, puede ser mediocre o malo.

A la inversa, la organización técnica de *cada uno* de los impuestos puede ser mediocre y el sistema fiscal, en cambio, perfectamente satisfactorio en su conjunto.

Esta observación tiene igual valor para los sistemas fiscales de *Estado* y para los sistemas *locales*. Hay impuestos que convienen al Estado, pero que a pesar de su perfección y organización técnica, son malos impuestos locales; y viceversa.

Por otra parte, es imposible emitir una opinión satisfactoria sobre el sistema fiscal de un país, si no se considera el *conjunto de los impuestos nacionales y locales* del mismo.

XIII. El examen crítico de un sistema fiscal en su *conjunto* es lo más importante y también lo más difícil.

Un buen sistema fiscal es aquel con el cual se obtienen buenos resultados *para el país en que existe*. Es por los resultados prácticos *en el país interesado* que se juzga un sistema fiscal.

¿Cuáles son los *resultados* que lleva en sí la investigación científica para llegar a una calificación objetiva y también científica? Hay que remitirse a *los fines de la imposición*. ¿Se han logrado estos *fines*? Hé ahí el criterio decisivo.

En los Estados modernos de Europa Occidental y en

## EL IMPUESTO EN LOS ESTADOS MODERNOS

los Estados Unidos de América, la imposición es todavía en la actualidad un procedimiento técnico de *repartición equitativa de las cargas públicas entre los individuos de que se compone la colectividad*.

Dado este fin general de la imposición moderna, las cualidades sobresalientes de un sistema fiscal constituyen los *finés* particulares de la fiscalidad. Son: la *productividad*, la *justicia*, el *aliciente dado a la producción económica*, el *mejoramiento de la organización social*. Son los resultados obtenidos, para cada impuesto y para el conjunto del sistema fiscal con relación a los fines de la imposición moderna, los que deben formar el objeto de la investigación científica.

XIV. He aquí, a mi parecer, el programa que debe seguirse y los problemas que hay que resolver. Los estudios de esta índole son muy raros en la actualidad. Sólo pueden emprenderse con probabilidades de éxito con la colaboración combinada de numerosos sabios, investigadores y técnicos.