

CAPITULO V.

D.—El derecho de impuestos.

1. Se tiene una idea imperfecta del derecho de impuestos del Estado, cuando el impuesto es considerado solamente como una «compensación por el goce de las públicas instituciones» (1) por parte de los particulares. Es este un concepto, enteramente de derecho privado, según fué considerado y admitido en la Edad Media, pero es insuficiente para el derecho público moderno. Este arranca más bien del Estado, y reconoce el derecho de imponer gravámenes como un poder de impuesto del Estado, y la obligación de los súbditos á pagar como un deber cívico que deriva de su subordinación al todo. Porque la existencia del Estado está ordenada á la existencia exterior de los particulares, á la vez que lo está á la existencia de sus bienes, de donde se deduce el derecho del Estado, que del mismo modo que para su seguridad reclama las fuerzas personales de sus súbditos, debe también echar mano de sus bienes cuando el cumplimiento de su público destino lo exige. Los bienes de los particulares, sin duda, pertenecen á éstos y en manera alguna ni aún indirectamente al Estado, que tiene también la misión de proteger la propiedad particular al mismo tiempo que todo derecho privado, y no tiene de ninguna manera el derecho de destruirla ó apoderarse de ella á su arbitrio. Pero el derecho privado está subordinado al derecho público, y allí donde la necesidad del todo lo exige, deben también los particulares ayudarle á llenar esta exigencia, porque y en cuanto están su-

(1) Schmitthenner, *Derecho público universal*, pág. 356.

bordinados al todo. El concepto del derecho privado en la Edad Media, de que el impuesto descansa en la libre voluntad de los contribuyentes, no es ya por esto digno de tomarse en cuenta en el derecho público perfeccionado. Habiendo sido echado á bajo por el principio del deber de impuesto del derecho público (1).

2. Del fundamento del derecho de imponer tributos nace el principio de la universalidad del deber de los mismos (2); puesto que el poder del Estado se extiende dominando sobre todo el pueblo y no simplemente sobre las clases particulares. Cuando en la Edad Media los caballeros gozaban el privilegio de la exención de impuestos, tal excepción se explicaba porque entonces los impuestos eran especialmente contribuciones de guerra, y sobre la profesión caballeresca en cambio pesaba casi exclusivamente el deber personal militar. Los más ayudaban de esta manera al Estado con sus bienes, los otros con su sangre (3). El Estado está, sin embargo, siempre autorizado allí donde las clases particulares han adquirido la exención de los im-

(1) Los derechos que sean recaudados para enriquecer á algunos particulares ó que se impongan á los ricos para repartir el dinero entre los pobres, son, por lo tanto, contrarios al principio. Un notable ejemplo del último modo, puede verse en Blumer, *Democracia*, de Suiza II, § 147.

(2) Decreto del Imperio alemán, año 1543, § 42: «Y de semejantes impuestos ninguno debe ser excluido ni exceptuado. Nunca los magistrados deben gravar, especialmente, en cuanto sea posible, al hombre común en favor de los demás, porque todos los bienes son iguales.» Constitución de la América del Norte, I, 8: «El Congreso tiene el derecho de imponer tributos, contribuciones, cargos y gabelas, pero todo tributo, contribución, carga y gabela, debe ser igual en todos los Estados- Unidos.» Const. bávara, IV, § 13: «La participación en las cargas del Estado, es general para todos los habitantes del mismo, sin excepción de ninguna clase y sin consideración á las inmunidades particulares ya existentes.» Const. holandesa, § 172: «No puede ser concedido privilegio alguno en lo que se refiere á los impuestos.» Const. belga, § 112: «No puede ser introducido privilegio alguno. La exención ó condonación de impuestos, sólo puede introducirse por medio de una ley.» Constitución prusiana, § 101: «En materia de impuestos no puede introducirse privilegio alguno.»

(3) Sobre las antiguas relaciones de la inmunidad de impuestos de la caballería alemana, véase á Zacaría, *Derecho público alemán*, p. 144 y siguientes. También el clero en la Edad Media reclamaba para sus bienes la exención de los impuestos, fundándose para ello en un pretendido derecho divino. La remoción de estos privilegios puede ser ordenada en la legislación sin indemnización alguna, puesto que no son derecho privado, como ni tampoco el deber de impuestos tiene carácter de derecho privado.

puestos, á extender la regla jurídica y reclamar de todos el cumplimiento de tal deber.

Nadie puede sustraerse á los impuestos por sólo asegurar no tener parte alguna en el goce de las instituciones públicas, no querer participar en manera alguna de ellas, y renunciar á la defensa del Estado confiando en sus propias fuerzas, es decir, por abandonar el campo del Estado y romper enteramente sus vínculos con él; porque no hay en el territorio del Estado ni personas ni bienes que no estén sujetos al dominio del mismo, y en esto se funda el deber de impuestos, no en la retribucion por las ventajas obtenidas del orden político, en el cual ciertamente todos toman parte.

Por derecho está solamente exceptuado del deber de impuestos el monarca, en cuanto que él no aparece contemporáneamente como propietario particular, sino que representa la soberanía del Estado. Por el contrario, los miembros de la dinastía no pueden alegar derecho alguno de exencion de impuestos, toda vez que son sin duda alguna súbditos del Estado. Las instituciones por fines de pública prosperidad pueden, sin embargo, sin violar el principio, ser exceptuados del deber de impuestos, porque sus rentas sirven para el bien público; de aquí que todo tributo á favor de la caja del Estado, la cual sólo existe para la prosperidad pública, perjudica esencialmente á su debido empleo.

3. La igualdad de los impuestos es el último principio del derecho público natural. Es de hecho una exigencia de la justicia del Estado, la cual reclama de todos su contribucion, y no debe favorecer ni gravar algunas clases con daño ó preferencia de las otras.

La verdadera igualdad no es, sin embargo, cuantitativa, de manera que sobre todas las personas pertenecientes al Estado pese cantidad igual de impuestos y con esto todos los impuestos vengan á ser personales (de capitacion) sino igualdad proporcional (relativa) la cual bajo diversas condiciones reclama tambien diversos y correspondientes tributos. El reconocer con precision y determinar esta proporcionalidad, y segun ella regular el sistema tributario, es, sin duda alguna, muy difícil, y sólo aproximadamente á las condiciones reales puede investigarse y ordenarse. Los esfuerzos para conseguir tal objeto son el trabajo y el deber de los hombres de Hacienda y de

Estado. Bajo este punto de vista muchas veces en los tiempos modernos se han sostenido principios generales, los cuales son solamente en parte verdaderos, y como en los otros ramos del derecho público, en éste la tendencia moderna á la abstraccion ha producido exageraciones particulares, ha llevado á dura enemistad la contradiccion entre la teoría y la práctica, y ha producido exigencias diversas, inadmisibles por parte de los particulares. En esto se procede enteramente igual que en la política, esto es, con igualdad de derecho.

De aquí ha dimanado el principio predilecto de los tiempos modernos, á saber: que los impuestos deben ser generalmente recaudados segun la capacidad fundada en la propiedad territorial de cada uno (1). La consecuencia de este principio debería conducir á que todos los impuestos fuesen tributos sobre los bienes y las rentas, y debiesen suprimirse aquellos que fuesen más gravosos y opresivos. Ningun Estado moderno podría, si quisiera cumplir con su mision poner en ejecucion este principio; y sin embargo, es defendido como el más fundado en la justicia y políticamente el más indispensable. Este fenómeno es sorprendente, cuando se recuerda que en nuestros tiempos la misma doctrina política, que reconoce los derechos políticos solamente en la poblacion viril, á todo individuo asegura igual derecho político, mientras que despues con respecto al deber de impuestos no quiere saber nada acerca de esta igualdad, sino que lo eleva á medida de la extension de las rentas privadas, por lo que establece derechos y deberes segun principios opuestos. Esta contradiccion, interna al mismo principio es razon suficiente para examinar con rigor aquella máxima, aún cuando no quisieramos hacernos cargo de las reflexiones que resultan de la imposibilidad de ejecutarla en la vida práctica.

La combinacion de los dos principios: «El derecho del sufragio es igual para todos» y «El deber de pagar contribucion debe estar en relacion con las cantidades de fondos entrantes» tiene su origen en lo que vamos diciendo, es decir, en que el conjunto de los que no pueden pagar contribucion es mayor que la masa de los contribuyentes que

(1) Esta doctrina ha seguido tambien Rau en el *Tratado de la Hacienda* I, pág. 346 y sigs.

tienen con que pagarlas, así como el tránsito hacia el principio jurídico: «Diversidad en el derecho al sufragio, según la proporción del pago de contribuciones» se apoya en cierta plutocracia, insoportable para las clases numerosas del pueblo.

Se comprende por sí mismo, sin duda, que allí donde no hay ninguna capacidad de impuestos, tampoco debe pretenderse que haya el deber de los mismos, porque de donde no hay cosa alguna nada puede sacarse, y según el proverbio, «también el emperador pierde su derecho». Pero es un error el inferir de la indispensable presuposición de la capacidad de impuestos que el deber tributario haya de medirse exclusivamente según la mayor ó menor extensión de la capacidad de impuestos (1).

Del mismo modo es cierto que el deber de impuestos pesa siempre sobre las personas que tienen bienes particulares y que por lo mismo, son también personas particulares. Por consiguiente, el concepto de que los impuestos se exijan sobre los «bienes de la sociedad» (2) es una ficción que, aún cuando en ella esté contenido un elemento de verdad, no está admitida por la crítica de la jurisprudencia, pues no hay ningún sugeto común de estos bienes de la sociedad, que pudiera ser indicado como obligado al pago del impuesto, mucho más que en toda clase de impuestos son siempre personas particulares las que están sujetas á los mismos.

(1) Rau, obra citada, II, p. 352, ha atribuido en consecuencia de esto un valor extenso para todo el sistema tributario al principio que sólo tiene una verdad relativa. «que los impuestos en todo lo que sea posible deben ser exigidos según las rentas de cada uno.» Modernamente Schaffle en su tratado (*El hombre y la propiedad en la economía popular*, revista trimestral alemana 1862), ha combatido el valor exclusivo del principio de los impuestos, según la renta libre, por causa de que la renta libre sólo sirve de regla para medir la parte de capital de la personalidad económica, pero que con esto no se forma idea ni se considera toda la personalidad económica. Debiera también tenerse en cuenta cualquier otro empleo de los bienes, sobre todo con respecto á la ganancia y disfrute de los mismos, pues el hombre no vive para adquirir dinero, sino que adquiere dinero para mejor vivir (más cómodamente en el mejor sentido). La mayor y más notable riqueza no tiende á nuevas adquisiciones, sino que emplea los frutos de sus capitales para disfrutar (disfrutes propios y extraños). Con la cultura intensiva disminuyen las utilidades, pero de ningún modo la fuerza tributaria de la nación. El sugeto propio del impuesto es la persona (no la propiedad), la persona en su fuerza potencial.

(2) Stahl, el cual ha enmendado en esta doctrina cosas esenciales, es muy aficionado á esta ficción. *Statslehre*, II, p. 420 y sig.

Pero de esto en manera alguna se sigue, que el deber de impuestos sea obligación del derecho privado y que, por lo tanto, deba regularse según las relaciones particulares de cada uno. Antes bien debe, lo mismo que cualquier derecho público, ser establecido por el todo, por el Estado.

Como relaciones principales, deben considerarse:

a) Las relaciones de la economía privada con la economía nacional. Es cosa muy digna del Estado tener la vista fija en la prosperidad y aumento de esta última. Si puede mediante la ordenación tributaria corroborar las fuerzas económicas de la nación, semejantes impuestos vienen á llenar un doble objeto, enriquecer el Tesoro público y, al mismo tiempo, promover la prosperidad común de los particulares, pero siempre debe el Estado ordenar los impuestos de tal manera que no dañen ni absorban las fuerzas económicas de la nación ó de los individuos. Esta consideración debe principalmente aplicarse al sistema aduanero, y por el cual, las aduanas crean una fuente de ingresos que es mejor políticamente considerada.

Conforme á esta consideración también las regalías, en cuanto que en los tiempos modernos se acercan al carácter de los impuestos, deben establecerse y ordenarse; porque ciertamente hay en ellas algunos bienes, que, según su naturaleza externa, gravan á la sociedad, por lo que tienen un lugar importante en el sistema tributario.

En todos estos casos, por consiguiente, ninguna igualdad puede establecerse, ni aún en el sentido de que cada uno pague igual impuesto, pues los unos compran ó consumen mayor número de objetos sujetos á las aduanas que los otros, y deben por lo tanto sea al principio ó sea á lo último contribuir más que éstos para que cada uno sea gravado por igual con relación á lo que posee. Muchas veces en verdad se ha defendido el último sistema, y con el objeto de sostener esta clase de impuestos se ha tratado de que, por lo ménos aproximadamente, la masa de los impuestos se aumente ó disminuya según la mayor ó menor cantidad de bienes. Pero esto evidentemente no es verdad no sólo cuando se considera la clase, obligada á los impuestos, de los fabricantes y comerciantes que introducen y exportan las mercancías sujetas á las aduanas, sino también cuando se pretende que ellos directamente sean gravados, é indirectamente por lo mismo es también gravada la mayor par-

te de los consumidores. El consumo de las mercancías coloniales, por ejemplo, en Alemania, no aumenta en relacion con el desarrollo de riqueza de los consumidores particulares.

La igualdad de estos impuestos es por lo tanto, esencialmente objetiva. Cuanto mayores ó más importantes mercancías pasan por las aduanas, tanto mayor rendimiento producen para fines públicos, y conforme á esto se regula la cantidad y obligacion de impuestos del propietario de las mercancías en los casos particulares. El valor del impuesto sin embargo se fija segun las consideraciones económicas nacionales.

b) La relacion del consumo, que no aumenta ó disminuye en la misma medida que los bienes de los particulares suben ó bajan, tiene, sin duda, cierta relacion de cambio entre ámbas, pues hay muchos ricos que consumen poco y muchos pobres que consumen mucho, y hay, lo cual es más importante, una cantidad de consumos que están esparcidos entre la gran muchedumbre de los particulares sin consideracion á los bienes. Los hacendistas sin embargo, principalmente en los tiempos antiguos, han fijado cuidadosamente la atencion en la última especie de consumos sobre todo, y se han cuidado poco de los consumos más raros y por lo tanto ménos lucrativos de los ricos. Esta recaudacion de los impuestos sobre la muchedumbre de los consumos, de la cual proceden los así llamados de gasto y consumo (1) sería una injusticia manifiesta, si la obligacion del impuesto se hubiera de regular en todo tiempo por la norma de las rentas de los particulares. Cuando, por el contrario, el carácter del derecho público del impuesto ha penetrado en la conciencia y ha reconocido que debe regularse bajo el punto de vista del todo, se desvanece toda apariencia de injusticia segun el derecho privado, y parece natural que el Estado que protege al pueblo en general y en éste á todos los particulares en sus usos, y promueve su prosperidad, esté autorizado para regular tambien la obligacion de impuestos de los mismos en buena parte, segun los usos en que están interesados en general.

c) De la misma manera se presenta á nuestra conside-

(1) Desde el siglo XIV estaban en boga bajo el nombre de *accise*, *gabelas*, etc., véase á Unger, *Gesch. der Landstände*, II, p. 417.

racion la relacion de la potencia individual, si bien no exclusivamente, considerada como fuerza personal de ganancia económica y visible, esto es, que puede apreciarse exteriormente. La investigacion de la misma es sin duda difícil. Si se quisiese medir la fuerza individual del trabajo y tomarla como regla, sería tan imposible como contradictorio á la esencia del derecho humano que es una ordenacion viva. Hay que atenerse, por consiguiente, á los objetos visibles.

Hay, en efecto, cierta igualdad de toda la gente adulta ó, por lo ménos de la poblacion masculina ligada sin duda con el Estado directamente, puesto que los hombres, y principalmente los varones, como tales tienen ya una medida comun de fuerza natural de trabajo y por lo mismo tambien de ganancia. Por consiguiente, el impuesto de capitacion no es tan injusto como tantas veces se cree. Cuando el Estado llena únicamente su deber, que cada uno pueda emplear sus fuerzas para la ganancia, puede muy bien por esto mismo reclamar de cada uno igual contribucion sin violar el principio de la justicia. Mas despues de la introduccion de las gabelas é impuestos de consumos de los tiempos modernos, los cuales sin más alcanzan las masas y las gravan poco, aunque la suma total sea mayor que el impuesto de capitacion del Imperio romano, se ha exigido con razon este impuesto en los Estados modernos.

Pero á pesar de esto es tambien evidente la diferencia de los bienes (1), y en esta observacion se fundan gran número de impuestos, los cuales se confunden con las diferentes maneras y grados de los bienes particulares. De esta especie son los impuestos prediales, los derechos sobre los capitales, ganancias sobre las rentas, etc.

Se ha cuestionado con frecuencia sobre si sería compatible con el principio de la igualdad jurídica un impuesto progresivo sobre los bienes y las rentas, esto es, no un impuesto que aumente con el crecimiento de los bienes y de los réditos en proporcion igual, sino en proporcion mayor. Si el impuesto fuese debido solamente á los principios de

(1) Primeramente en Florencia fué donde, en el año 1427, se introdujo una tasa sobre los bienes (de medio florin por ciento) llamada «castastro.» Véase Lrchenfeld, *das en glische Einkommensteuergestz*, München 1853.

derecho privado sobre los bienes particulares, debiera el impuesto progresivo parecer como ilegítimo, pues que entónces el único principio natural sería éste: «Segun la importancia de la fortuna particular, así será el interés del impuesto.» Mas, cuando se parte del derecho del Estado, midiendo la fortuna de los particulares segun su fuerza interna de ganancia y de impuesto, no se puede rechazar tan incondicionalmente una institucion, que no solamente cuenta sino tambien pesa, esto es, en cuanto que las fuerzas de produccion y de inercia aumentan en relacion más marcada, toma ella en consideracion este aumento. Solamente, sin duda alguna hay aqui el peligro del abuso y de una extension arbitraria que puede traer en cambio tras de sí otros y mayores males, por ejemplo, deseo de codicia despótica y comunista, perturbacion de la propiedad particular, parálisis de las grandes industrias, por lo que sucede que el hombre de Estado entra con gran precaucion en este lóbrego terreno. Por lo demás, peligros parecidos surgen contra el sistema de un impuesto general sobre los bienes y sobre las rentas.

Suelen llamarse las dos primeras especies de impuestos, indirectos y el tercer impuesto, directo; porque las primeras no son reclamadas directamente de las personas, sobre las cuales al fin cae el gravámen de la contribucion, sino de otras anticipadamente, y el último, por el contrario, es exigido directamente por el Estado á aquellos individuos á quienes debe ser reclamado. El derecho público de Rotteck declara, por regla general, los impuestos indirectos como «eternamente inadmisibles,» y si bien los economistas nacionales son más favorables á los mismos y los hombres de hacienda no pueden pasarse sin ellos, todavía la «doctrina del Estado de derecho privado» se ha manifestado siempre contraria á los impuestos indirectos por considerarlos injustos. En su consecuencia tambien en el sistema financiero, sobre el que siempre han influido poderosamente aquellos conceptos jurídicos, ha caido la confusion y la inseguridad. Pero si se reconoce el carácter de derecho público de los impuestos, entónces los indirectos parecen, por el contrario, los más naturales, así como los directos sirven más bien como complemento de aquéllos, considerando éstos como regla, y aquéllos como excepcion.

Por lo demas, es evidente que sobre la ordenacion prác-

tica de los impuestos tienen mayor influencia los principios y observaciones de la economía que los principios del derecho. Estos últimos son límites que deben ser respetados por la economía del Estado; pero ésta, en la investigacion de sus límites, debe seguir su propio espíritu, indagando y practicando lo que es más conveniente.