

## CAPITULO VII

### Clasificación de los impuestos.

Al estudiar las diversas formas del impuesto, es indispensable hacer ciertas distinciones. En lo que mira al pago, debe distinguirse entre los *impuestos en especie* y los *impuestos en dinero*. En cuanto á su duración permanente ó transitoria, se establece la diferencia entre los *impuestos ordinarios* y los *extraordinarios*. En lo que se refiere al carácter económico de cada impuesto, se hace distinción entre los *impuestos directos* y los *indirectos*, los *impuestos reales* y los *impuestos personales*.

En las organizaciones sociales primitivas, la contribución se pagaba casi siempre en especie. En los primeros tiempos de la dominación española en América, tanto los encomenderos como la Corona recaudaban en esta forma el tributo que se había decretado á cargo de los indios. En las sociedades civilizadas, el impuesto se paga en dinero, y ésta es la forma actualmente establecida en ellas.

Son *impuestos ordinarios* los que están establecidos con el carácter de permanentes, y así figuran en los presupuestos generales de rentas. Los *impuestos extraordinarios* responden á necesidades eventuales del Estado y se recaudan solamente una vez ó temporalmente, como las contribuciones de guerra.

Los *impuestos directos* gravan la persona, la renta ó el capital, y ordinariamente se recaudan sobre listas nominativas. La condición distintiva de los impuestos directos, según M. de Foville, consiste en que gravan en el contribuyente ciertos

elementos que tienen un carácter durable ó por lo menos continuo, como la existencia, la posesión ó una profesión.

Los *impuestos indirectos* gravan un acto, un hecho ó un cambio, y generalmente se recaudan conforme á una tarifa. El carácter distintivo de los impuestos indirectos está en que atacan no calidades ó posesiones, sino circunstancias, hechos ó actos. Por medio de los impuestos directos, el Estado, para obtener rentas, hiere la capacidad contributiva de los ciudadanos, según manifestaciones inmediatas, como la posesión ó la renta de los individuos; y en los indirectos, contempla las manifestaciones mismas de esta capacidad, como el consumo ó el cambio. En resumen, los impuestos directos van á la fuente misma de donde ellos proceden, en tanto que los indirectos atacan una relación, sobre todo una relación de cambio.

El impuesto sobre las tierras es un impuesto directo, porque grava directamente la renta que de ellas se deriva. Igual carácter tiene el establecido sobre las construcciones ó edificios. La contribución que se percibe sobre la importación de productos y géneros extranjeros es indirecta, porque grava la introducción sin atender á la persona que paga el impuesto ni á la renta que tenga. A la misma categoría corresponde la venta de artículos que son objeto de monopolio fiscal, como en Colombia la sal extraída de las salinas cuya propiedad se ha reservado la Nación, ó como es el tabaco en Francia y en España. Los impuestos indirectos pueden recaer sobre el consumo ó sobre la circulación de la riqueza, ó sobre la transmisión total ó parcial del patrimonio, á título oneroso ó á título gratuito.

Por mucho tiempo se ha discutido si los impuestos deben caer sobre el capital ó sobre la renta. Puede decirse, por regla general, que casi siempre se pagan de la renta. Gravar el capital ó la renta quiere decir que se toma el uno ó la otra como criterio de imposición. El impuesto sobre el capital es proporcional al valor del capital que posee cada contribuyente, y el impuesto sobre la renta es proporcional á la renta que cada cual deriva de su capital. Pudiera creerse á primera vista que, con cualquiera de estas formas, se obtienen los mismos resultados; pero la diferencia es notable. Basta solamente observar que hay capitales que no producen renta en dinero, y que capitales iguales dan frecuentemente rentas diferentes.

Fundándose en que el impuesto sobre la renta es siempre desigual, porque grava más fuertemente á los contribuyentes que honradamente declaran la renta de que disfrutan, Stuart Mill da la preferencia al impuesto sobre el capital. Mc Culloch, por el contrario, sostiene que, cualesquiera que sean los errores inevitables en el cálculo del impuesto sobre la renta, son menores que los que se cometerían si el impuesto

se calculase sobre los capitales. Debe observarse además, según la opinión de Nitti, que la renta de toda nación se compone, en su mayor parte, de lo que comúnmente se llama *el capital humano*, porque las rentas que se derivan del trabajo y de la actividad individual constituyen una porción, cada día más importante, de la renta de todo país; en tanto que las rentas provenientes de los capitales inmuebles ó de los muebles no representan sino la parte más pequeña. En la legislación de casi todos los países modernos, existe la tendencia á tomar como materia de imposición, no el capital, sino la renta; lo cual aconsejan principalmente razones de justicia, de conveniencia práctica y de oportunidad.

En las grandes naciones europeas, le tendencia actual en materia de contribuciones es la de tomar por base de los presupuestos los impuestos indirectos sobre los consumos de lujo, eliminando ó reduciendo á pequeñas proporciones los gravámenes sobre los artículos de primera necesidad, y agregando al impuesto indirecto así establecido, por vía de correctivo y como útil complemento, grandes impuestos personales y contribuciones sobre las sucesiones. Pero solamente los países que han alcanzado un alto grado de desarrollo económico, y donde hay un fuerte consumo de objetos de lujo, pueden practicar un sistema fiscal así combinado. Es, por el contrario, carácter distintivo de los países pobres el gravar los consumos necesarios, no por espíritu de injusticia, sino por la carencia de riqueza imponible. A estos países les importa principalmente reducir los impuestos indirectos más onerosos, á fin de que aumenten los consumos y se desarrolle, en consecuencia, la prosperidad; pero, en épocas de penuria fiscal, los impuestos no pueden establecerse sino sobre el consumo de objetos necesarios. En el arreglo de los sistemas rentísticos de las entidades políticas secundarias se observa el mismo procedimiento. Mientras más pobres son los comunes y mayor necesidad tienen de ocurrir á los impuestos indirectos, más fuertes son los que establecen sobre objetos de primera necesidad.

Una de las causas de la aceptación general de los impuestos indirectos está en su productividad. Como se recaudan por sumas pequeñas, son mucho más productivos que los directos. Su principal ventaja consiste en que son más productivos porque recaen aun sobre las rentas más pequeñas. Es un hecho constante que el impuesto constituye parte del precio de las mercancías; que se adquiere el hábito de ciertos precios al cabo de algún tiempo, y que el público acaba por no darse cuenta de lo que paga. Cosa distinta acontece cuando se trata de pagar un impuesto directo, aunque sea relativamente moderada su cuantía, porque entonces se siente ó cree sentir todo el peso de la contribución.

Los impuestos indirectos no son proporcionales ni á la fortuna ni á la renta de los contribuyentes, y esta falta de proporcionalidad es el principal defecto que se alega contra ellos. Para que sean productivos, se necesita que en una época poco avanzada del desarrollo económico graven los consumos de primera necesidad. En una fase más adelantada pueden recaer sobre los consumos necesarios, pero al mismo tiempo muy extensos. El consumo, es bien sabido, no guarda proporción con la renta ni con el patrimonio. Así, una familia pobre de diez personas consume más sal que una familia rica de cuatro, y generalmente acontece lo mismo tratándose de consumos no necesarios.

Por su falta de proporcionalidad, los impuestos indirectos gravan en ocasiones mucho más á los pobres que á los ricos. Esto sucede especialmente con aquellos impuestos que, bajo la forma de monopolio, derechos sobre la fabricación ó de consumo, gravan los artículos de primera necesidad, como la sal, los géneros alimenticios, las telas de algodón, etc. La cantidad de sal que un hombre consume no varía de acuerdo con su renta; y aun es de observarse que casi siempre los pobres consumen mayor cantidad de sal por ser su alimentación particularmente vegetal. El impuesto en este caso no se paga en proporción á la renta ni mucho menos á la fortuna de los contribuyentes. Por esta razón, con el fin de establecer un correctivo á esta injusticia, viendo que los presupuestos modernos reposan principalmente sobre los impuestos indirectos, se ha querido por algunos hombres de Estado establecer un impuesto general progresivo sobre la renta.

La facilidad de recaudación es ó parece ser mucho mayor en los impuestos directos que en los indirectos; y esta razón de economía se alega en contra de los de esta última especie. Para recaudar el impuesto de aduanas, se dice, el Estado gasta necesariamente más que en la percepción del impuesto directo. Tiene que sostener un verdadero ejército de funcionarios. Sobre todo en los países de extensas fronteras, de vastos territorios, la percepción de los impuestos indirectos exige cuantiosas erogaciones. Pero estas afirmaciones no son completamente exactas, porque, en algunos países, la recaudación de los impuestos directos resulta más costosa que la de los indirectos. Los funcionarios y celadores de aduanas existen tanto en los Estados de baja tarifa de derechos como en los de derechos moderados; y si se examina detenidamente la organización y administración de los impuestos en distintos países, resulta que hay algunos, como Italia, donde la recaudación de los impuestos indirectos es menos costosa que la de los impuestos directos.

Cuando los impuestos indirectos no recaen sobre los consumos de primera necesidad, son mejores, más elásticos que los directos, al mismo tiempo que se adaptan más fácilmente al estado de los contribuyentes.

El producto de los impuestos indirectos es proporcionado siempre al consumo. En muchos casos, pueden los contribuyentes abstenerse de consumir, renunciar á lo superfluo, según la condición particular en que se encuentren; y así, según su mayor ó menor rendimiento, los impuestos indirectos, considerados en conjunto, son los que más de cerca siguen las variaciones de la riqueza en cada país. Como se ha expresado anteriormente, los impuestos directos reales recaen sobre los bienes y su renta, sin tomar en cuenta las personas más que como sujetos de contribución; en tanto que los impuestos personales se refieren generalmente á las personas. El impuesto predial sobre la tierra, que grava la renta neta de los propietarios del suelo, es un impuesto directo real. Grávase con él al propietario de un terreno independientemente de su persona, en una palabra, se grava la fuente de la renta. El propietario, sea nacional ó extranjero, rico ó pobre, esté ó no libre de deudas, siempre habrá de pagar. Estos impuestos reales originan, en primer lugar, una verdadera obligación real; y son siempre parciales, lo que quiere decir que consideran aisladamente las fuentes de renta que atacan, como tierras, edificios ó valores industriales. Los impuestos personales siguen una regla diferente. No son parciales, y reúnen los elementos del patrimonio transformándolo en valores. El patrimonio se considera como un solo conjunto ó un solo todo. Suponiendo un impuesto general de 5 por 100 sobre la renta, la persona que la tenga, cualquiera que sea su origen, deberá pagarlo; y esta obligación personal se aplicará á quienes hagan parte del Estado, y no directamente á sus bienes.

Se ha pretendido en estos últimos tiempos demostrar que los impuestos directos personales presentan mayores ventajas que los otros, y á esta exageración contribuyen las reformas que se han realizado en algunos países. En el punto de vista fiscal, no hay duda que los impuestos reales ofrecen ventajas considerables. Como el impuesto grava el objeto, éste no puede escapar de aquél: las tierras, las casas, los valores muebles, eluden con dificultad el impuesto real. Como los impuestos reales persiguen, no las relaciones individuales, sino los bienes, necesariamente quedan exentos de ellos, en gran parte, quienes no poseen capitales; y, en el punto de vista fiscal, tienen la considerable ventaja de que, gravando la renta en la misma fuente de donde procede, son de fácil recaudación. Pero, al mismo tiempo, tienen el inconveniente de no considerar la capacidad contributiva de los individuos á quienes alcanzan. Ciertamente, en estos impuestos se hace distinción

en las rentas, y así puede haber cuotas más altas para las rentas del capital que para las rentas industriales; pero no es posible en su repartición darse cuenta de las condiciones personales de los contribuyentes.

Los impuestos directos personales se prestan á la arbitrariedad más que los reales. Para repartirlos, no se pueden tomar como base sino las declaraciones de los contribuyentes, á quienes debe suponerse inclinados á aligerarse cuanto sea posible la carga de la contribución. Pero tienen la gran cualidad de considerar y apreciar la situación individual de cada contribuyente. Cuando se trata de impuestos personales sobre el patrimonio, se puede tomar en consideración la diversidad de los elementos que lo constituyen, no la productividad de las partes, aisladas unas de otras, de que él se compone. Tratándose de impuestos generales sobre la renta, es difícil distinguir los diversos elementos que la forman; y, por esta razón, en algunos países, para obtener un impuesto personal conforme á las exigencias de la justicia, se toman en cuenta la renta y el patrimonio, y se aplican al mismo tiempo el principio de la progresión, el criterio de la familia y la exención de las pequeñas rentas.

Los impuestos reales presentan un fenómeno digno de observación respecto de los que son alcanzados por ellos. Como estos impuestos atacan ciertas fuentes de renta, independientemente de las personas que las poseen, vienen á constituir una obligación real. Suponiendo que en un país donde no existe impuesto sobre la renta territorial, se introdujese un impuesto real consistente en una proporción fija, del 10 por 100, por ejemplo, si un individuo tiene un predio que da \$ 1,000 de renta, ésta quedará prácticamente reducida á \$ 900 por causa del impuesto; y si, tratándose de venderlo, el comprador sabe de antemano que la renta efectiva no es de \$ 1,000 sino de \$ 900, sólo pagará el precio proporcional á esta renta. Por consiguiente, desde el día en que se establece ó decreta su aumento, el impuesto cae sobre el propietario. El que compra después la tierra encuentra que su valor es menor que antes, porque produce menos, y, en tal virtud, paga precio inferior. De igual manera, si los títulos de renta pública, exentos al principio de contribución, son gravados después con un 10 por 100, bajan proporcionalmente de precio, y los tenedores que quieran vender verán disminuída su propiedad en proporción al impuesto. Conforme á lo que acaba de exponerse, es evidente que, en materia de impuestos reales, cuando se establece uno nuevo, ó se eleva la cuota de uno ya existente, no se grava sino á los que poseen los valores sobre que versa el impuesto nuevo que se establece, ó el antiguo cuya cuota se aumenta. Los individuos que suceden á los primeros dueños ó poseedores á quienes ha

gravado el impuesto, adquieren los bienes á un precio reducido en proporción al impuesto con que la renta ha quedado afectada; por consiguiente, el impuesto no los alcanza. De esto se deduce otra consecuencia no menos evidente, á saber: que toda reducción parcial de un impuesto real redundará solamente en provecho de quienes son propietarios á tiempo en que la reducción se cumple. Abolir un impuesto de 10 por 100 ó reducirlo á 5 por 100, equivale á aumentar en un 10 ó 5 por 100 el valor de la propiedad en beneficio de quien es dueño de ella; los futuros propietarios adquirirán el predio á un precio más alto, y, á lo menos por cierto tiempo, no gozarán de ninguna ventaja por razón de la reducción ó de la abolición del impuesto.

Se llaman *impuestos de cuota* aquellos cuyo producto se percibe en virtud de tarifas de derechos fijos ó proporcionales, según el peso, la medida ó el valor, y cuyo total se forma por la reunión de las cuotas individuales. En contraposición á estos impuestos, existen los de *repartición*, que son aquellos cuya suma total se decreta ó señala de antemano, y en seguida se distribuyen administrativamente entre los contribuyentes.

Generalmente los impuestos personales se hacen efectivos por el método de la cuota ó cupo, y el de repartición se aplica algunas veces en la recaudación de los impuestos reales. El método de cuota es sencillo. Si las rentas del capital están gravadas con un 7 por 100, por ejemplo, y ascienden á 100 millones, el impuesto producirá 7 millones; y si alcanzan á 200 millones, producirá 14 millones. Si la riqueza imponible crece, también crece el rendimiento del impuesto; si disminuye, el impuesto sufre en su importe la reducción correspondiente. El impuesto de cuota es variable y sigue las vicisitudes del elemento social gravado con él, aumentando ó disminuyendo con su progreso ó sus pérdidas.

En el método de repartición, la ley señala y determina el total del impuesto, pero no fija la porción que haya de soportar cada contribuyente. Suponiendo que en un país se fijara en 10 millones de pesos el total del impuesto sobre las tierras, para distribuirlo entre los propietarios, si la renta de los que han de cubrir el impuesto asciende á 200 millones de pesos, se gravará la renta en 5 por 100. Si sucede que la riqueza territorial se duplica y la renta de los propietarios sube de 200 á 400 millones, los propietarios pagan siempre 10 millones de impuesto, lo que implica una reducción en beneficio suyo de 2½ por 100. Pero si, por causa de crisis económica, pérdida de las cosechas ú otra causa cualquiera, la renta se reduce á la mitad, ó sea 100 millones de pesos, el impuesto absorberá el 10 por 100 de la renta.

Dícese que el *impuesto es proporcional* cuando la relación de la cuota de repartición con la riqueza gravada por él es invariable; como cuando el que tiene 100 paga 1, y, en consecuencia, el que tiene 200 habrá de pagar 2, y 3 el que tenga 300. El impuesto es en este caso, como dice Nitti, un porcentaje, y las cuotas individuales aumentan con el capital ó la renta. Un impuesto de 10 por 100 sobre todas las rentas personales, cualesquiera que sean su importancia y su naturaleza, es un impuesto proporcional. Dícese que el *impuesto es progresivo* cuando la relación entre la cuota de repartición y la riqueza gravada varía según el aumento de la riqueza imponible. Si el que tiene 100, por ejemplo, paga 1, el que tiene 200 no habrá de pagar 2, sino 2 y una fracción más, y el que tiene 300 no habrá de pagar 3 sino 4 más una fracción que la ley señale. El impuesto progresivo comprende cualquier sistema en que la cuota de imposición se aumenta ó eleva á medida que crece la renta que con él se grava. En esto consiste la esencia del principio, dice Bastable. Los grados en que las rentas se dividen, la cuota inicial de gravamen y sus aumentos en los distintos grados de adelanto de las rentas, aunque muy importantes, no son, sin embargo, sino asuntos de aplicación.

El principio de la imposición proporcional ha sido la doctrina de la Economía política clásica. En apoyo suyo se ha presentado siempre la ventaja de la sencillez. Según León Say, “el impuesto proporcional no requiere definición; es la regla de tres. Cuando se dice que un impuesto se recaudará proporcionalmente, todos comprenden lo que se quiere decir.” Con este método de impuesto, quedan reducidos á su forma menos compleja los problemas de imposición. Dada la suma que haya de levantarse por el impuesto, y dada la suma de rentas individuales, puede asignarse la cuota por ciento y aplicarla en cada caso.

Pero la sencillez y la aplicación fácil, aunque apetecibles en materia de Hacienda pública, no son las únicas condiciones que deben buscarse. Por esta razón, el principio del impuesto proporcional ha sido combatido en consideración á que no conduce á la distribución equitativa de las cargas públicas, y ha venido á surgir la cuestión de si debe aceptarse el sistema del impuesto proporcional ó el del impuesto progresivo.

Las razones de la popularidad que en las grandes naciones ha alcanzado el impuesto progresivo son bastante claras. La pérdida de una porción de riqueza por un hombre rico, dice Bastable, se mira generalmente como un mal insignificante ó casi nulo, en tanto que á un pobre le ocasiona una reducción efectiva de bienestar. La reducción de £10 en una renta de £100 es una carga muy pesada, que subtrae

el ahorro de un año, ú obliga á la privación de toda holgura; la de £100 en una renta de £1,000, aunque muy onerosa, no afecta las condiciones de una vida de comodidades. £1,000 substraídas de £10,000 dejarían un saldo suficiente para sostener una vida de lujo; y la deducción de £10,000 de una renta de £100,000 apenas sería sensible al dueño, según la creencia popular. Estas deducciones así realizadas están de acuerdo con el sistema del impuesto proporcional, y en ellas no se consultan los grados de capacidad y fuerza para sobrellevar el impuesto. Considerada en esta fas, la imposición de cuotas iguales sobre todas las rentas tiene una apariencia de injusticia que ha dado apoyo al plan de graduar la cuota del impuesto conforme á escalas diferentes.

El sistema de impuesto progresivo puede implantarse de distintos modos, como son, por ejemplo, el de tarifa elevada sobre los géneros que consumen los ricos, ó el de más altos derechos sobre las clases más finas de todos los objetos de consumo. La contribución sobre las herencias y legados, y los derechos sobre la transmisión de la propiedad y sobre las transacciones comerciales en general, pueden arreglarse de suerte que se alcance el mismo fin. En la forma, el impuesto puede ser sobre la propiedad, sobre la renta, ó sobre ambas; pero, en todo caso, ordinariamente debe pagarse de la renta, porque la repartición sobre la propiedad no es sino un simple modo de fijar la cuota de la contribución.

Cualquiera que sea la forma del impuesto progresivo, se presentan contra él serias objeciones.

El impuesto progresivo es enteramente arbitrario, se dice. Las escalas posibles son infinitas en número, y no puede presentarse una razón sencilla é inteligible para dar la preferencia á alguna de ellas sobre las otras.

Según el sistema propuesto para Inglaterra por el profesor Newman, las rentas menores de £100 deben estar libres de impuesto. Las rentas de £100 á £1,000 deben pagar 3 por 100 de exceso sobre £100; las que están entre £1,000 y £2,000 deben pagar 4 por 100 del exceso sobre £1,000; las que son de £2,000 hasta llegar á £3,000 deben pagar 5 por 100 del exceso sobre la renta de la clase precedente, y así sucesivamente el impuesto aumentará en 1 por 100 por cada £1,000 adicionales. Esta escala es bastante moderada á primera vista. En efecto, una renta de £600 pagará solamente £15 ó sea 3 por 100 sobre £500, que es el  $2\frac{1}{2}$  sobre aquella suma; una renta de £1,700 tendría que pagar £55, que es 3 por 100 sobre £900 y 4 por 100 sobre £700, ó menos de  $3\frac{1}{4}$  por 100 sobre la renta total. Sin embargo, cuando se consideran las rentas más elevadas, cambia el aspecto, pues en una renta de £97,000, las últimas £1,000 quedarían gravadas

con 99 por 100, no dejando al contribuyente sino £ 10; y cualquier suma mayor sería completamente absorbida por el impuesto.

Conforme al sistema mencionado por Leroy-Beaulieu, en que el impuesto sólo se triplica al mismo tiempo que se duplica la renta, siendo el 1 por 100 la cuota inicial, y la cifra mínima de imposición 500 francos, se obtiene este resultado:

Renta en francos.	Suma del impuesto.	Cuota por ciento.
500	5	1,00
1,000	15	1,50
2,000	45	2,75
4,000	135	3,37
8,000	405	5,06
16,000	1,215	7,60
32,000	3,645	11,40
64,000	10,935	17,10
128,000	32,805	25,60
256,000	98,415	38,40
512,000	295,245	57,60
1.024,000	885,735	86,50
2.048,000	2.657,205	129,70

En los dos sistemas examinados, alcanzado cierto punto, la renta adicional es completamente arrebatada por el impuesto; y, en un punto más bajo, la cuota de la contribución es excesivamente opresiva. Pero en sus efectos prácticos, el sistema progresivo no es tan gravoso, por estar señalado un tanto por ciento relativamente bajo como cuota del gravamen más elevado. La práctica ha comprobado que no es tan seria, como aparece á primera vista, la objeción según la cual más allá de ciertos límites —más allá de trece grados en el sistema considerado por Leroy-Beaulieu— el impuesto progresivo absorbe toda la renta. Esta objeción, dice Nitti, ha sido ampliamente elucidada por la práctica, y es necesario, para apreciar su verdadera importancia, conocer qué reglas se siguen en los países que aplican el impuesto progresivo. El principio de la progresión ha penetrado en la legislación de varios Estados, como Inglaterra, Prusia, Holanda y Austria, donde se aplica á muchos impuestos. En ellos se siguen reglas muy diferentes en la aplicación; y se han establecido impuestos progresivos y degresivos, los impuestos

progresivos con exención del *mínimum* de existencia, con cuotas variables, por categorías, con un elemento imponible variable, etc.

En Suiza, por ejemplo, se distinguen estos modos de progresión:

*Primero.* Progresión mediante la exención general del *mínimum* de existencia, caso en el cual el contribuyente tiene derecho á deducir de su renta neta, cualquiera que sea, una suma determinada de 500, 600 ó 700 francos que representan un *mínimum* necesario á la existencia.

*Segundo.* La progresión simple con cuota variable, que se aplica en veintiún cantones, según reglas más ó menos diferentes. El medio más sencillo consiste en repartir las rentas imponibles en cierto número de clases á que corresponden cuotas diferentes que aumentan con los elementos imponibles.

*Tercero.* La progresión por categorías, en que el impuesto se calcula sobre la totalidad de la suma imponible, según la tasa de la clase á que pertenece la misma suma de rentas.

*Cuarto.* El sistema progresivo de elemento imponible variable, en que el impuesto es el mismo, pero no se percibe sino sobre una fracción de la renta declarada; fracción que aumenta con el aumento de la renta misma. Así, en Fribourg, por ejemplo, el contribuyente puede deducir sus gastos de manutención y los de su familia, calculados á razón de

0,5 de la renta, si no excede de 1,500 francos

0,4    "                   "           5,000    "

0,3    "                   si pasa de 5,000    "

En este caso, sólo el excedente, es decir, 0.5, 0.6, 0.7, paga un impuesto proporcional cuya cuota en 1897 era de 3,5 por 100.

*Quinto.* El suplemento progresivo agregado al impuesto. En este sistema, el suplemento progresivo no depende directamente, como en los precedentes, de la renta ó el capital imponible, sino de la suma de los impuestos que debe pagar el contribuyente por el uno ó por la otra, aumentada en un tanto por ciento que varía, por ejemplo, entre el 5 y el 33 por 100.

Dícese que un serio obstáculo al sistema de la progresión del impuesto es el peligro de la evasión. Es un hecho evidente que los altos impuestos estimulan el esfuerzo para evitar el pago de ellos. Los altos impuestos sobre los artículos de lujo los elude en parte la astucia del contribuyente; los derechos específicos sobre los artículos de mejor calidad dan origen á falsas declaraciones; y el impuesto

progresivo y los impuestos sobre la propiedad dan lugar á falsas manifestaciones de parte de los contribuyentes. Hay varias razones en apoyo de este último. La cuota más elevada de impuesto sobre las mayores rentas es un halago especial á la declaración en menos por parte de los contribuyentes, porque así logran pagar una cuota menor; y este modo de proceder es tanto más excusable ante su propia conciencia, cuanto más injusta consideran la exacción que eluden. Otra razón es la imposibilidad de emplear medios efectivos para la recaudación. Con un impuesto uniforme sobre la renta, gran parte de la renta puede tomarse en su fuente, donde es imposible la evasión; con la progresión, como la cuota varía de acuerdo con la cuantía de la renta, se requiere la comprobación de este hecho para fijar el gravamen individual; y es indudablemente muy difícil obtener respuestas precisas á las preguntas que sobre él se hagan. Los motivos para la evasión serían, en consecuencia, más poderosos y los medios de prevención menos efectivos en el caso de un impuesto progresivo que en el de uno proporcional. La intromisión del elemento personal y arbitrario ocasiona esta dificultad, que es inevitable.

Se combate también el impuesto progresivo diciendo que desalienta el ahorro y obliga al capital á emigrar. Si las cuotas más elevadas no absorben ó amenazan la renta, no puede asegurarse que la progresión desaliente la formación del ahorro. Bajo el sistema proporcional, si las cuotas son muy altas, se mata el estímulo á la economía y al ahorro, y se impide la acumulación de nuevos capitales. No es, por tanto, la repartición del impuesto en la forma progresiva ó en la proporcional lo que desalienta el ahorro; son las cuotas de repartición demasiado altas las que producen semejante efecto. Además, una vez admitidas en la práctica las cuotas relativamente altas para rentas muy elevadas, si no son tan fuertes que impidan la reproducción lucrativa de la industria ó hagan inútil el ahorro, la progresión no ejercerá en el organismo económico los perniciosos efectos que se le atribuyen. En los Estados modernos, el ahorro se práctica en mayor proporción que en épocas pasadas; y en las naciones más ricas y adelantadas, observa con razón Nitti, la acumulación de los capitales es casi automática.

La idea de que el capital gravado progresivamente tiende á emigrar no es enteramente exacta. En muchos Estados europeos se han realizado reformas en sentido de la progresión del impuesto, sin que de ellas se hayan ahuyentado los capitales. Con razón se dice que la movilidad del capital es menor de lo que se cree; y esta objeción, así como la que se funda en el obstáculo al ahorro, no puede aplicarse tanto al método del impuesto como al *quantum* de su repartición.