



UNIVERSIDAD DE LA REPUBLICA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y DE ADMINISTRACION
INSTITUTO DE LA HACIENDA PUBLICA

CUADERNO Nº 23

DE LA TIERRA A LA ENERGIA

DOS SIGLOS DE TEORIAS SOBRE EL
IMPUESTO UNICO

POR

JUAN EDUARDO AZZINI

Director del Instituto

APARTADO DE LA "REVISTA DEL INSTITUTO
DE ESTUDIOS SUPERIORES" NO. 40 - 1958

MONTEVIDEO
URUGUAY
1958



UNIVERSIDAD DE LA REPUBLICA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y DE ADMINISTRACION
INSTITUTO DE LA HACIENDA PUBLICA

CUADERNO Nº 23

DE LA TIERRA A LA ENERGIA

DOS SIGLOS DE TEORIAS SOBRE EL
IMPUESTO UNICO

POR

JUAN EDUARDO AZZINI

Director del Instituto

APARTADO DE LA "REVISTA DEL INSTITUTO
DE ESTUDIOS SUPERIORES" NO. 40 - 1951

MONTEVIDEO
URUGUAY
1958

De todos los sistemas de impuestos posibles, el más fácil, evidentemente, es aquel que consiste en edificar una estructura tributaria formada por un solo impuesto, el que atendería a la totalidad de los gastos públicos.

No sólo argumentos teóricos han destacado la imposición única, sino que ella fue el producto, la mayoría de las veces, de las reacciones sociales o políticas provocadas por la pluralidad fiscal. Es evidente que el peso cuantitativo de los impuestos, la presión fiscal colectiva y sus efectos sobre los rendimientos y las actividades particulares, agravados por la despreocupación, la injusticia, el desorden o la voracidad en la administración, originaron posiciones tendientes a salir del complejo tejido fiscal, tentando una fórmula simplista de imposición.

La historia nos muestra la coincidencia entre diversas reacciones colectivas de los contribuyentes y las posiciones en favor del impuesto único, pero también nos demuestra que la regla de la suficiencia primó en todos los casos, y que los sucesivos proyectos de imposición singular generalmente fueron a complicar aún más los cuadros anteriores, al agregarse a los mismos.

Pero en todo movimiento, en toda reacción, quedan sedimentos; en nuestro caso, la tendencia teórica hacia una base fiscal, hacia un sistema de impuestos apoyados en un asiento único o en un asiento principal.

Desde los autores ingleses del siglo XVIII con sus variados proyectos, hasta la sorprendente "novedad" de Schueller y la última pretendida fórmula única de Kaldor, han corrido muchas ideas y posiciones. Pero la conclusión que nos enseña la historia es terminante: ni un solo ejemplo de aplicación positiva, peor aún, una complejidad e intensidad crecientes.

JUAN EDUARDO AZZINI

Director del Instituto

1. — Hace pocos años se publicó en París un libro titulado “L’impôt sur l’énergie” en el cual su autor, Eugéne Schueller, expone su novedosa teoría que tomó después Poujade como bandera de lucha.

El libro forma parte de una obra completa, a titularse: “La suma de la economía proporcional”, y plantea una posición categórica y radical: no más contralores, no más declaraciones, no más inspectores... no más impuestos. Al contribuyente le plantea disyuntivas como ésta: ¿Qué prefiere Ud.? ¿Pagar la energía multiplicada por tres o todos los impuestos actuales?

A un contribuyente como el francés, cuyos problemas fiscales revisten enorme importancia no sólo por la entidad de los impuestos sino por su complejidad y variedad, tales planteamientos no son opcionales. Se trata de formular preguntas que ya llevan en sí la contestación. Esta es la reacción que buscaba Schueller, pero su teoría desató una ola de discusiones. No eran tan sólo bondades, había una larga historia que se oponía al impuesto único, una historia llena de teorías y de realidades, una historia que el francés conoce porque fue precisamente en Francia y en la vecina Gran Bretaña donde se plantearon una tras otra distintas fórmulas singulares de imposición.

Y en esta era de la velocidad a veces resulta conveniente detenerse y hurgar en la historia para extraer de ella enseñanzas provechosas para el futuro.

2. — A fines del siglo XVII la pluralidad de impuestos y su aplicación sin orden ni método hacía verdaderamente insoportable su peso sobre los contribuyentes. A pesar de que, a la coacción fiscal, se agregaba la intolerancia política, hubo reacciones, protestas y hasta rebeliones violentas en muchos casos. Se sentía la necesidad de reducir el número de impuestos, de atenuar su carga o de simplificar los existentes.

Surgieron sucesivamente diversas teorías preconizando el impuesto único cuya conveniencia y ventajas parecían evidentes. Su sencillez, comodidad, certeza, simplicidad, la posibilidad de utilización de un sistema de reparto,

su mayor economía, se unían a la supresión de duplicaciones y formalidades, las temibles confusiones y molestias de los contribuyentes desaparecerían como por encanto. ¡Un solo impuesto! Era la solución de todos los problemas, la felicidad de los pueblos, el progreso de los estados.

Por ello las seductoras teorías corrieron como reguero de pólvora en una Europa agobiada por la fiscalidad, sobre todo por los pesados impuestos a los consumos. Por reacción pendular, los abusos fiscales llevaron a la lucha por la supresión de los impuestos y su sustitución por un impuesto único, en lugar de conducir a la racionalización de los existentes.

3. — En los confines de los siglos XVII y XVIII las ideas se concentran en Inglaterra en un impuesto único sobre el lujo ⁽¹⁾.

La gente vive de acuerdo a su posición social: su género y nivel de vida se orienta en relación a las exigencias que les demanda el cargo o la tarea que desempeñan. En tal forma, el impuesto único al lujo resultaba el más equitativo de los impuestos.

Esta teoría tuvo gran aceptación en su época, siendo defendida, entre otros, por Chamberlayne, Downes, Parker, Richardson y Tucker. Con la incorporación de algunos impuestos sobre el lujo agregados a los ya existentes en el sistema tributario inglés terminó su apogeo; es decir que el impuesto único sobre el lujo finalizó con su conclusión, *además* de los existentes.

4. — En esa misma época, la lucha contra los impuestos a los consumos tiene nuevas demandas. Decker intenta perfeccionar el impuesto único al lujo, que exige difíciles y subjetivas selecciones, llevándolo a un impuesto único sobre el lujo finalizó con su inclusión, *además* de los existentes.

Por la dificultad en las mediciones y avaluos, Horsely propuso un impuesto único sobre las ventanas ⁽²⁾ proyecto muy combatido en Inglaterra por De Lolme, que aconsejaba la sustitución del elemento indiciario anterior por las habitaciones o capacidad interna. Más aún, aplicaba detracciones por aberturas, por cuanto la luz y el aire —sostenía— no deben retacearse.

Tampoco origina este grupo de teorías, la aplicación práctica del impuesto único. Su apogeo se extingue cuando Lord North agrega a los impuestos ingleses, *otros más* sobre las casas habitadas.

5. — Algunas teorías aisladas que, con gran visión, pretendían sustituir los impuestos únicos sobre los edificios por impuestos únicos sobre los

(1) Sobre la historia de estas teorías en Inglaterra puede verse la clásica obra de Seligman "Essais sur l'impôt" (París 1914) T. I pág. 1-7 y sigs., así como su "Theorie de la Répercussion et de l'Incidence de l'impôt" (París 1910) pág. 11 y sigs., el "Traité de la Science des Finances" de A. Wagner (París 1913) T. V. — y la clásica obra de Carlos T. von Eheberg: "Hacienda Pública" (Barcelona 1929).

(2) Esta fue una de las primeras ideas que tomaron cuerpo en Francia creando el tan discutido impuesto "de puertas y ventanas".

capitales mobiliarios, aparecieron simultáneamente en Inglaterra. Culpeper, proponía gravar los préstamos a interés y los títulos de crédito y Davenant, destaca la necesidad de gravar a los usureros por medio de impuestos sobre los valores, sobre los capitales.

6. — Pero cuando el impuesto único pareció afirmarse definitivamente fue con los fisiócratas y su imposición a la tierra.

En realidad, si bien el desarrollo y difusión del impuesto único a la tierra se debe a los fisiócratas, antes que ellos ya se habían expuesto en Inglaterra ideas similares.

Carter primero, Locke y Cantillon más tarde, sostenían que la tierra era el fundamento cierto de toda la riqueza y soportaba en consecuencia el peso de todos los impuestos.

Con evidente rigor científico para su época, Locke especulaba con la teoría de la incidencia, y basaba sus ideas en la imposibilidad de trasladar el impuesto establecido sobre el propietario de inmuebles. Esto era cierto para la traslación progresiva. Pero los alemanes primero y los italianos luego, desarrollarían toda una teoría de la traslación desconocida por Locke, que ignoraba la posibilidad de la traslación oblicua, de la traslación regresiva y de la difusión.

Esa teoría, llamada de la incidencia determinada, sobre la tierra, fue esbozada por Quesnay y desarrollada por Mirabeau, Dupont de Nemours, Turgot, Vauban, etc. “La agricultura es la única fuente de riqueza. Ella constituye el único trabajo productivo porque sólo ella da origen a un producto neto” (3).

Asimismo, someten a una aguda crítica las cuestiones públicas y luchan contra el crecimiento de los gastos del gobierno y contra el crecimiento incesante y agobiador de los impuestos.

Los fisiócratas al plantear por primera vez en forma seria el problema de la productividad y al basar en ella una nueva política tributaria, abrieron el cauce para una evolución considerable en la ciencia y práctica financiera.

Vauban, en su “Dime Royale” propone un impuesto único sobre los productos de la tierra y “otras fuentes de rentas” en sustitución de los existentes; su concepción del impuesto único, no le impedía aconsejar la permanencia de los impuestos sobre la sal, sobre los consumos prescindibles y las regalías.

Boisgillibert plantea también la necesidad de la reforma y generalización de la “talla” en lugar del “dime royale” de Vauban.

(3) Lloyd George dirá dos siglos más tarde algo parecido al pensar en la renta diferencial de la tierra y postulará por el impuesto único a la tierra como medio de evitar las causas del desequilibrio social, radicado en el monopolio de la tierra en unas pocas manos.

Y también la accisa tiene calurosos defensores en esta época, con Melon y Colbert entre otros, como medio de obligar a los nobles a sustituir la contribución privilegiada de su sangre, con su cuota parte de sostenimiento de los servicios públicos. Montesquieu, también postula por un impuesto único a los consumos como reacción contra las odiadas capitaciones.

A pesar de la gran difusión que tuvieron las ideas fisiócratas del impuesto único a la tierra, su obra era para Francia y quedó en Francia.

En Inglaterra, tanto Hume como Smith, combaten a la fisiocracia orientando el impuesto único hacia los consumos prescindibles, aunque señalando los graves perjuicios de la imposición al consumo de primera necesidad.

En Italia, Broggia, con gran solidez y vuelo científico, publica su "Trattato dei Tributi" en el cual orienta la imposición única hacia los consumos prescindibles, en una adecuada coexistencia con los impuestos aduaneros.

En Alemania, Von Justi, Sonnenfels y los publicistas de comienzos del siglo XIX (Fulda, Lotz, etc.), rechazan la imposición única a la tierra porque tal sistema no podría atender las necesidades del Estado. Es la primera vez que se razona en términos esencialmente financieros. ¿Qué beneficio puede prestar un impuesto teóricamente aconsejable, desde el punto de vista de la economía, pero prácticamente insuficiente, desde el punto de vista de las finanzas?

También los alemanes combaten las ideas de Broggia y Colbert; la imposición única al consumo. La nueva concepción del Estado, la nueva filosofía de la deuda pública y las nuevas orientaciones financieras rechazan los privilegios y las injusticias tributarias y con ellas, la tributación del consumo.

El siglo XIX abre las puertas a una nueva concepción sobre la actividad y fines del Estado. Los principios de la escuela clásica en Economía son rechazados y se sostiene que solamente a base de investigaciones sobre la evolución histórica se puede llegar a la formación de ciertas reglas. List, Rau, Wagner, aportan elementos decisivos para juzgar esta etapa.

7. — Ya en pleno siglo XX el capital primero y la renta después se convierten en otros tantos mojonos tributarios. El primero tiene gran ambiente en Estados Unidos y como medio de nivelar fortunas lo hacen suyo los socialistas. Y el partido socialista francés propone el impuesto único a la renta.

Ambas proposiciones, el capital primero, la renta más tarde, suponen un cambio fundamental en cuanto a la singularidad del impuesto. Ya no se habla de impuesto único; ahora se trata de impuestos básicos, alrededor de los cuales y complementando su acción fundamental, subsisten muchos otros impuestos.

El postulado del impuesto único o básico a la renta es seguido y perseguido con mayor vehemencia que razonamiento. Todavía hoy asistimos en nuestro país al espectáculo deprimente de la discusión en torno a dicho impuesto basada casi exclusivamente en argumentos políticos, principistas, o peor aún, actuamos por sugestión.

Se trata de la piedra filosofal —dicen unos— sería sustitutivo y excluyente. Su aplicación práctica es imposible —dicen otros— exige severas inspecciones (y se olvidan de la proliferación de inspectores actuales), grava el trabajo —dicen algunos— y no piensan en los verdaderos impuestos que inciden sobre el trabajador por medio de la traslación. Debe ser agregado a los ya existentes y sustituirlo paulatinamente —agregan otros— olvidándose que las necesidades colectivas son crecientes y que el Estado necesita cada vez más impuestos para satisfacerlas.

Como toda teoría sobre el impuesto único, la de la renta, no pasó de ser un impuesto más, si bien un impuesto que puede ser básico en muchos países, por su rendimiento y su equidad.

8. — Entonces llega el momento de preguntarnos ¿Por qué no se han llevado a la práctica los postulados teóricos de la imposición única? Si su planteamiento lleva en sí tan grandes ventajas ¿no fue posible a través de más de dos siglos aplicar una sola forma de impuesto único? Efectivamente, a fines del siglo XVIII Francia quiso hacer su experiencia: la tierra fue fuertemente gravada; a su lado se mantuvieron algunos tipos de impuestos (aduaneros y de timbre principalmente). Pero tuvo que salir en seguida de una prueba que le resultaba fatal al Estado: el impuesto único, que tampoco era único, por cuanto coexistían varios con él, no era productivo.

La historia nos ha enseñado que todas las ventajas del impuesto único no son más que aparentes. En efecto, exigiría una gran exactitud en los cálculos, sus cuotas, serían elevadísimas, la presión fiscal enorme, el sacrificio más sentido, la reacción, por ende y la evasión, también.

Las injusticias y arbitrariedades inherentes a todo sistema fiscal, se magnificarían y no tendrían correctivo en otros impuestos. El impuesto único no sería general, no sería elástico, y fundamentalmente, no sería productivo. El volumen de los gastos públicos es hoy de tal entidad que el Estado debe recurrir necesariamente a todos los medios posibles (fiscales, monetarios y crediticios).

Los ingresos se gravan, según su origen, en cuanto deriven del capital, de la empresa, del trabajo, y según su fase económica, en la producción, circulación, consumo, ahorro.

La idea del impuesto único se transforma poco a poco en la del impuesto básico pero dentro de un sistema de impuestos múltiples.

9. — Todo parecía definitivamente superado en la práctica en relación con las teorías de imposición singular, cuando surge Schueller en Francia con su impuesto a la energía ⁽⁴⁾.

Nos encontramos así con una nueva idea de impuesto único que gravará exclusivamente tres clases de energía: el carbón, la electricidad y el petróleo ⁽⁵⁾. Su autor lo define como la supresión de todos los impuestos y la incorporación de los mismos en el precio de la energía en su fuente: el carbón, en la mina, la electricidad en los medidores, los productos del petróleo a su entrada a Francia.

“Vivimos de la energía” —dice Schueller— “El nivel de vida de los habitantes de una nación está casi totalmente en función de la cantidad de energía de que disfrutan”. El mundo de los hombres-manuales se apaga, el mundo de los hombres-mecánicos crece. La fiscalidad de la era de la carretilla no sirve para los hombres de la era del motor, “es mortal y digna de un mundo ya concluído”.

Uno de los defensores de esta teoría, Pierre de Beaumont ⁽⁶⁾ destaca la facilidad de centralización en cuanto a la percepción de estos impuestos, su sencillez y economía para el fisco y los contribuyentes. Menos sensibles a las crisis económicas que la fiscalidad actual —agrega— activará la producción sin elevar los precios finales constituyéndose en uno de los factores más pujantes de desarrollo del bienestar entre las naciones y de paz universal.

Entre los muchos proyectos de reforma fiscal presentados al Parlamento francés en los últimos años, también figuró el impuesto a la energía (Boisdé, Guy Petit, etc.), con algunas variantes sobre las ideas de Schueller.

Y Lauré sin llegar a una fórmula de imposición singular ni básica reconoce la necesidad de unificar los impuestos a la energía en Francia ⁽⁷⁾.

Pero hasta ahora hemos visto sus ventajas expuestas por los autores y continuadores del proyecto, ventajas presentadas en tal forma que lo llevan al concepto de panacea fiscal. Además de la forma, es necesario señalar el terreno y el momento en el cual se aplicó. En efecto, al contribuyente francés, enredado en mil problemas tributarios, con una presión fiscal elevada, propenso siempre a las reacciones contra el Fisco, ofrecerle

(4) La nueva fórmula del impuesto al gasto que expusiera recientemente Kaldor y que no reconoce antecedentes en las ideas de tributación al gasto de Pigou, Lutz y Fischer, no configura en realidad un impuesto único, sino sustitutivo del impuesto a las sociedades, principalmente.

(5) Schueller no menciona la energía nuclear, la energía solar, ni la energía eólica.

(6) “Harmonisation des fiscalités européennes” — París 1955.

(7) Maurice Lauré. — “Pour une réforme de la fiscalité sur l'énergie en France” en “Revue de Science Financière” — N° 3 — 1957.

“la supresión de todos los impuestos y su reemplazo por un recurso cuya carga nadie la soportaría” es seducirlo por completo.

Pero si nos detenemos a analizar el impuesto a la energía nos encontramos con una fórmula fiscal compleja y de reflejos económicos perniciosos para Francia, a tal punto que su enunciado levantó una ola de reacciones.

Como elemento básico: la energía no puede representar universalmente el nivel de desarrollo individual. Caniot, Director de la Escuela de Finanzas de Argelia y Marruecos ⁽⁸⁾ asigna valor a la fórmula para un país fuertemente industrializado, donde el consumo medio no se aplicara esencialmente a productos de primera o segunda necesidad y donde la energía consumida traduzca el ingreso medio de cada ciudadano. Pero en un país agrícola, aún parcialmente industrializado, los motivos favorables de orden psicológico cederán paso a los inconvenientes económicos y financieros.

El Prof. Max Cluseau en un mordaz y agudo artículo publicado con motivo de la aparición del libro de Schueller ⁽⁹⁾ señala que los sujetos económicos están lejos de consumir la energía proporcionalmente a la importancia de sus ingresos y que el proyectado impuesto único gravará más a las familias más numerosas, trayendo así una marcha atrás en cuanto a los fines sociales del impuesto.

Pero no sólo falla la nueva teoría en su enunciado, en su esencia, sino en su mecanismo. En lugar de “gravar a una minoría” “se eliminarán todos los impuestos, incluyéndose en el precio de la energía”. En otras palabras, la energía deberá soportar, además de su costo, los tres mil millones de francos que representan los impuestos; como lo reconoce el propio Schueller los precios de la energía se triplicarán.

De esta forma obtendrán los gastos públicos el 25 % de la Renta Nacional necesaria para su financiación.

Naturalmente que el plan sería progresivo y durante varios años operaría un mecanismo de subsidios a determinadas industrias.

Pero volvamos a los precios y a la distorsión provocada por este nuevo “impuesto” ⁽¹⁰⁾. Es fácil prever, las enormes perturbaciones económicas provocadas por la elevación anotada, no sólo en el consumo, no sólo en la producción industrial, sino especialmente, como lo destaca Cluseau, en el ingreso del artesano, del empresario medio, y del agricultor, en donde adquiriría relieves catastróficos. Mr. Shueller —agrega— ignora completa-

(8) Véase A. Caniot — “De la polyvalence a la réforme fiscale en Algérie”. Bulletin International Fiscal Association. — N° 1-2 -- 1955 — pág. 110.

(9) “Défense de l'impôt sur l'énergie” — Revue de Science et Legislation Financières. Abril-Junio 1954 — pág. 261.

(10) Su autor dice que no es un impuesto en el sentido usual del término.

mente el problema de la repercusión fiscal, el mecanismo de la tijera de precios, los efectos negativos de los impuestos sobre el productor.

Desde las teorías de Mac Culloch se ha visto al impuesto como estímulo a la producción, pero la fiscalidad moderna, compleja y pesada, ha demostrado que muchas veces el productor no experimenta el estímulo, por el contrario, se desanima.

Esa alza enorme y artificial de los precios de la energía ¿no reducirá los beneficios? ¿no nos llevará hacia atrás?

René Sédillot en un artículo publicado en el "New York Times" (11) con motivo del surgimiento de la "Unión de Comerciantes y Artesanos" titulado "Why Frenchman don't pay taxes" se pregunta si la idea, por lo ingeniosa, no resultará simplista y contraproducente. Volveremos a quemar madera en lugar de carbón, o recurriremos a las clásicas fuentes de energía: al molino, a los canales y a la acequia. Y agregaba en un irónico final — con el fin de conducir sus vehículos sin pagar, los franceses serán capaces de inventar un nuevo combustible.

Por otra parte, Schueller, que desea concluir con la fiscalidad actual que recae sobre los escalones de menores ingresos, vuelve a una forma fiscal clásica, el consumo. En efecto, si el impuesto proyectado se incluye en el precio, se transforma así en un impuesto al consumo con todos sus defectos. Y en un impuesto único al consumo ya ideado por Colbert, Melon, Montesquieu, etc., hace ya mucho tiempo.

Su esencia carece de novedad, su mecanismo es peligroso, su presentación vehementemente y falta de equilibrio (12).

El Patronato Francés en sus "Cuadernos" mensuales trató las nuevas iniciativas basadas en las ideas de Schueller (13) bajo el sugestivo título: "Una utopía, suprimir la carga fiscal".

Y realmente, a pesar del ingenio de su autor, del esfuerzo de propaganda realizada y del fértil terreno en que se arrojó la semilla, la fórmula resulta tan impracticable como las teorías antes expuestas.

Método y orden hacen falta antes que teorías impracticables. Las finanzas públicas no constituyen solo una disciplina de laboratorio, sino que su esencia es positiva y de aplicación. Y la fiscalidad —al tener como norma orientadora la teoría de la productividad— no puede dejar de lado el crecimiento incesante de los gastos públicos.

Al reconocer, con la expresión de Voltaire, la enormidad del estómago del Gobierno, no podemos especular con teorías fiscales que sirven solamente a la simplicidad.

(11) Edición del 6 de Setiembre de 1953.

(12) Dice Cluseau en el brillante artículo antes citado, que el impuesto a la energía —idea simple e ingeniosa— es un niño mártir, que conviene separar de la influencia perniciosa de sus padres por sufrir un exceso de afecto.

(13) "Les cahiers fiscaux du Patronat Frances" — París — Abril 1955 — pág. 58.

Las virtudes de un sistema fiscal no descansan en las bondades de un determinado tributo en particular ni siquiera en las excelencias del conjunto, si no existe un equilibrio cualitativo, una relación armónica entre los servicios públicos y su financiación. De nada vale medir la presión fiscal si desconocemos las variaciones que se producen en la actividad económica derivadas de la aplicación de los impuestos y de los gastos públicos.

No existe impuesto bueno o malo, su destino y sus efectos resolverán el problema.