

## ACERCA DE LOS PROYECTOS DE REFORMA FISCAL \*

### Definición y objetivos de un sistema fiscal

HENRY LAUFENBURGER \*\*

Hace mucho tiempo que la fiscalidad ha cesado de ser sobre todo una institución técnica; ni siquiera sigue principalmente los dictados de las preocupaciones económicas: se ha convertido ante todo en un fenómeno político.

Una serie de textos legislativos o reglamentarios creando o modificando impuestos no constituye un sistema fiscal sino medidas o recursos tendientes a cubrir las necesidades financieras permanentes o transitorias de la colectividad. Se equivoca EDGAR ALLIX cuando emplea la expresión "sistema fiscal francés" para designar el estudio de los impuestos desde la Edad Media hasta principios del siglo XX<sup>1</sup>. La más grande incoherencia no ha cesado de reinar bajo el antiguo régimen que con las denominaciones de talla, capitación, vigésimas, ha pretendido yuxtaponer los impuestos reales y personales, directos

\* La versión castellana ha sido efectuada con la colaboración del señor Prof. Dr. AUGUSTO M. LILIEDAL. (Nota de la Dirección.)

\*\* Dr. HENRY LAUFENBURGER, Profesor de Finanzas en la Facultad de Derecho de París. Director de la Revista de Ciencia y de Legislación Financiera. Colaborador de varias revistas financieras extranjeras, entre las cuales: *National Tax Journal*, U.S.A.; dictando cátedras en México, Río de Janeiro, San Pablo, Columbia University y El Cairo. Principales obras del autor: *L'industrie sidérurgique de la Lorraine désannexée et la France*, Estrasburgo, Berger-Levrault, 1924; *L'Impôt sur le revenu des sociétés commerciales* (Étude comparée), Estrasburgo, Istra, 1926; *Cours d'Économie alsacienne* Tomo I, *Les bases matérielles, morales, juridiques*, París, Sirey, 1930; Tomo II, *L'industrie de Mulhouse* (en colaboración con M. Pflimlin), París, Sirey, 1932; *Le commerce et l'organisation des marchés* (Tomo V del *Traité d'Economie politique* de M. Truchy), París, Sirey, 1937; *L'intervention de l'Etat en matière économique* (Collection Nogaro), París, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1938, (*La intervención del Estado en la vida económica*, Trad. esp. de Gabriel Franco, Fondo de Cultura Económica, 1ª edición, 1942, 2ª ed., 1945); *L'économie allemande à l'épreuve de la guerre*, París, Librairie de Médecis, 1940; *Les banques françaises*, París, Sirey, 1940; *Finances publiques et affaires privées*, París, Presses Universitaires, 1942; *Traité d'économie et de législation financières: Revenu, Capital, Impôt*, 4ª ed., París, Sirey, 1950; *Dette publique et richesse privée*, 3ª ed., París, Sirey, 1948; *Budget et Trésor*, 3ª ed., París, 1948; *L'impôt*, Tomo I de la Colección "Realités", París, Domat-Montchrestien, 1945; *Crédit public et finances de guerre* (Allemagne, Etats-Unis, France, Grande-Bretagne), París, Librairie de Médecis, 1944; *Les finances françaises, 1939-1945*, Tomo I de la Collection d'Histoire financière, París, Librairie de Médecis, 1948; *Documents financiers 1948* (Budget, Recouvrements fiscaux, Dette, Trésor), Editions Domat, París, 1948; *Economie financière en trois leçons*, París, Sirey, 1950.

<sup>1</sup> *Traité élémentaire de Science des Finances et législation financière française*. 5ª Ed. Rousseau, París, 1927. Págs. 511 y sgts.

e indirectos sin que esos términos fuesen accesibles a una definición. La confusión ha sido apenas atenuada en la fiscalidad que la Constituyente ha esbozado y que los legisladores del siglo XIX han desarrollado. Abandonando el impuesto fundiario como impuesto único, contrariando lo que los fisiócratas habían considerado como única fuente de riqueza, la tierra, los reformadores han pretendido considerar a la capacidad contributiva: la yuxtaposición a la contribución fundiaria de una contribución mobiliaria debía permitir abarcar los aspectos inmobiliarios y mobiliarios de la fortuna, dejando de lado el trabajo manual, considerado como precario. Pero, sin tener en cuenta la falta de precisión y de delimitación de la doble capacidad, la introducción de nuevas contribuciones, tales como la patente y el impuesto a las puertas y ventanas, ha conducido a numerosas dobles aplicaciones: la patente proporcional al valor locativo gravó las rentas comerciales ya alcanzadas por la contribución mobiliaria; el impuesto a las puertas y ventanas se apoderó de elementos de riqueza derivados de un signo exterior de la vivienda. Finalmente, el impuesto a la renta de valores mobiliarios, introducido en 1872 (el 29 de junio), gravaba, moderadamente, un aspecto particular del ingreso ya sometido en su totalidad a la contribución mobiliaria; pues éste tiene la pretensión de gravar la capacidad contributiva general derivada del alquiler o, más exactamente, del valor locativo.

La falta de coordinación en la fiscalidad antigua, que ALLIX no olvida poner de relieve<sup>2</sup>, comporta no obstante un sentimiento de pena, una aspiración, la búsqueda de un elemento necesario para echar los comienzos de un sistema fiscal considerado bajo el aspecto técnico. Tanto el impuesto como la tasa son destinados a cubrir la mayor parte de los gastos públicos dado que los recursos del dominio agrícola y forestal son en Francia insignificantes<sup>3</sup>. Ahora bien, si la tasa considerada como la remuneración parcial por el usuario de los servicios prestados (administración de la justicia, enseñanza, verificación de pesas y medidas, otorgamientos de pasaportes) compensa hasta un cierto punto la salida de fondos (pago de la tasa) por una contrapartida en especie, el impuesto conduce a un empobrecimiento individual en beneficio de la colectividad. Los legisladores de la Revolución y del siglo XIX han tenido la visión de la capacidad contributiva cuya investigación y respeto constituyen uno de los elementos fundamentales de un sistema fiscal. El concepto de la capacidad escapa todavía a la preocupación de los técnicos que rodean y disciplinan al Ministro de Finanzas sumamente tentado por ambiciones políticas: la continuidad de la corriente impositiva solamente podrá salvarse al precio de su adaptación a las posibilidades de los contribuyentes; alejarse de esto es chocar con resistencia con una voluntad determinada de utilizar las lagunas de la ley

<sup>2</sup> ALLIX, op. cit., pág. 515 y sgts.

<sup>3</sup> Nos referimos a la propiedad agrícola y forestal. El producto de la propiedad industrial se vuelve negativo (pérdida más subvención igual gasto presupuestario) cuando, como consecuencia de nacionalizaciones, se sacrifica la noción de rendimiento a la del servicio público.

para "evitar" el impuesto, las debilidades (efectivos, etc. . . .) de la administración para embarcarse en el fraude. Pero los técnicos del siglo XIX —para no remontar más allá— se han limitado a adivinar más bien que a definir y establecer esa capacidad contributiva. No podía hablarse de un sistema en una época en que los índices y signos exteriores, tales como el valor locativo de una tierra, la apariencia de una vivienda, la superficie y el alquiler de un establecimiento comercial, el precio pagado por un alojamiento, servían para avaluar o —más exactamente— para adivinar, ya sean algunos aspectos de la renta, o ya sea la renta global.

La adopción sistemática del concepto de la capacidad contributiva aparece como la primera condición técnica, y eso solamente en algunos de sus aspectos, para la elaboración de un sistema fiscal. En otros términos, es la selección, y más todavía, la combinación de las bases o reparto del impuesto que engendran una fiscalidad metódica. ¿Cuáles han sido a este respecto las indicaciones del siglo XIX, sin ir más allá de la Revolución?

Sin duda alguna, la *fortuna* ha sido considerada como elemento dominante de la riqueza, motivando la intervención del impuesto. Basta con releer, en este orden de ideas, la Instrucción general de la Constituyente con respecto al impuesto territorial. Para nosotros hoy en día, es un impuesto sobre la renta. Los autores de la "Reforma Fiscal" posterior a la Revolución consideraban también la renta, la renta de la tierra, única creadora de riqueza según los fisiócratas. Pero los fundamentos de los motivos de la "reforma" insisten sobre la fuente de la renta, la propiedad inmobiliaria. "La contribución territorial tiene como uno de sus atributos principales el de ser absolutamente independiente de las facultades del propietario que la paga. Se basa sobre las *propiedades territoriales* y su repartición se efectúa en razón de renta neta de esas propiedades. . . . Únicamente la *propiedad* paga la contribución y el propietario no es más que un intermediario que la paga por ella".

En resumen, la propiedad es el elemento de fortuna que sirve como base al impuesto, pero es la *renta* quien la paga. En los años posteriores, Francia nunca ha querido hacer de la fortuna global, sea ella inmobiliaria o mobiliaria, una base permanente del impuesto. Aparte de los períodos excepcionales de liquidación de cargas de una guerra que motivaron deducciones únicas sobre el conjunto de los patrimonios o sobre el enriquecimiento real<sup>4</sup>, el régimen fiscal francés no conoce más que las contribuciones excepcionales sobre los elementos de las fortunas en el caso de su mutación entre vivos o a causa de muerte, a título oneroso o gratuito<sup>5</sup>. ¿Quiere decir eso que el régimen antiguo retenía directamente la renta como criterio de la capacidad fiscal?

Fué un buen camino para seguir, ya que la fortuna o sus elementos no constituyen más que el reflejo de la riqueza de una minoría dejando de lado los recursos originados por el trabajo manual, intelectual o asociado al capital

<sup>4</sup> Véase Capítulo II, las formas de las deducciones del año 1945.

<sup>5</sup> La ley fundamental del Registro del 22 *Frimaire* del año VII (12 de noviembre de 1798) sometía al derecho proporcional todas las mutaciones de bienes por fallecimiento.

(rentas mixtas). Durante todo el siglo XIX, sin embargo, nadie se ocupó ni de las deudas ni de los beneficios agrícolas o profesionales (médicos, abogados, etc...) ni de ciertas rentas del trabajo manual o inmaterial. No hay duda de que todos esos titulares de rentas en su calidad de propietarios se veían sujetos al impuesto territorial, en su carácter de habitantes de una vivienda por la contribución mobiliaria, pero, nos preguntamos si no se trataba más de un impuesto sobre el gasto, más que de uno o varios impuestos sobre la renta.

El gasto de la renta es, en efecto, el tercer elemento constitutivo de una repartición impositiva. En Francia se ha comenzado a atacar separadamente las fracciones de renta destinadas a la compra de productos alimenticios o de satisfacciones inmateriales. Después de haber suprimido la Constituyente los impuestos indirectos juzgados contrarios a la libertad de comercio, las necesidades apremiantes del presupuesto motivaron su restablecimiento progresivo, consagrado por ley del 28 de abril de 1816 y seguido por la creación de nuevos derechos y la elevación de las tasas de los antiguos (además del monopolio del tabaco, etc..., los impuestos sobre las sales, azúcares, alcohol y bebidas higiénicas, los espectáculos, los naipes, los transportes, etc...). La institución en 1920 (ley del 25 de junio) de un impuesto calificado como general sobre el gasto y cuya base ha quedado desde entonces como el giro comercial bajo sus aspectos generales o parciales, no llegó a suprimir los derechos parciales sobre el gasto; era necesario esperar más de 20 años más, para asistir a la abolición de los derechos más impopulares y a la absorción de otros por la tasa sobre el giro comercial, convertida en tasa a la producción desde el año 1936.

La conjugación de estas tres formas de imposición es la esencia misma de un sistema fiscal digno de ese nombre y que quiere ser un conjunto coherente, susceptible de alcanzar la capacidad fiscal bajo todos sus aspectos, en virtud del principio de la universalidad de la imposición. Pero, en esta etapa, el sistema fiscal recién nacido y en vías de organizarse, va más allá de la preocupación de una técnica financiera pura, que consiste en procurar al Tesoro los recursos necesarios para cubrir los gastos de la colectividad. Mientras los gastos presupuestarios permanecen moderados en relación con el ingreso nacional,<sup>6</sup> el Estado en particular se concreta a cumplir con sus funciones administrativas corrientes (incluidos la enseñanza, la justicia y un mínimo de asistencia y previsión), junto con su misión de seguridad interior y exterior, el Tesoro puede contentarse de imponer aquí y allá, tratando de repartir las cargas proporcionalmente a las posibilidades. En el momento, sin embargo, en que el intervencionismo se instale y se generalice, en el momento en que las guerras se hagan periódicas, exigiendo de la colectividad un esfuerzo inaudito que se prolongue en el tiempo desde la preparación del conflicto hasta la reparación de los daños de guerra, las cargas presupuestarias no solamente comprometen las facultades contributivas individuales, sino también las posibilidades económicas de la Nación. Sin duda, el impuesto en sí no dismi-

<sup>6</sup> De eso uno no se da cuenta en el momento en que los impuestos se vuelven tan considerables que a veces quiebran el equilibrio económico y moral del contribuyente.

nuye en nada el monto cuantitativo de la riqueza de un país, mientras su producto esté afectado a los gastos inferiores.<sup>7</sup> Pero en el momento en que la presión fiscal alcance y sobrepase un cierto nivel, el impuesto hace sentir, de una manera dominante, sus efectos económicos y sociales. Una vez afectados la formación y el nivel de los precios, una vez modificadas las condiciones de la producción y del comercio tanto interior como exterior, de multiplicarse y ampliarse las tentativas de repercusión<sup>8</sup> para "difundir" las cargas fiscales, al expandirse la conciencia de la redistribución de los ingresos por el impuesto provocando resistencias de orden social: el concepto de la capacidad fiscal escapa al dominio técnico para convertirse en un fenómeno económico. Más bien como una reacción contra ciertos efectos del impuesto, para evitar que se los soporte pasivamente, se esboza una política económica que se sirve del arma fiscal para intervenir, no solamente para prevenir o atenuar ciertos efectos del impuesto en el dominio de la producción, de la circulación, de la repartición, sino también, y especialmente, para operar reformas de estructura y actuar sobre la coyuntura.

Bajo esta doble influencia, no solamente el concepto de la capacidad contributiva se amplía sino también se transforma a medida que el técnico se ve obligado a ceder a los mandamientos de la economía política y de la política en sí y el sistema fiscal reviste una complejidad inaudita a punto tal que el método analítico, examinando uno tras otro los aspectos principales, no puede dar sino un pálido reflejo de la realidad.

La reforma fiscal, a la cual se vincula el nombre de JOSEPH CAILLAUX, refleja por primera vez en la historia financiera francesa la preocupación dominante de construir un sistema fiscal de conjunto y homogéneo, que tome en cuenta a la vez la capacidad del contribuyente y los efectos económicos del impuesto. En una palabra, la reforma que se escalona entre los años 1914 y 1917, busca fijar al sistema fiscal francés sobre una base doble: técnica y económica, siendo secundario el punto de vista político.

En la última etapa de la reforma, dos preocupaciones dominan: el concepto universal de la capacidad y la búsqueda de una compensación de los efectos económicos de las diversas categorías de impuestos. Se trataba nada menos que de una tentativa de reemplazar el "sistema" híbrido del impuesto al gasto o a la renta en función del gasto y del standard de vida, por un impuesto a la renta buscado como tal, siendo ese un criterio excelente de la capacidad. En efecto, CAILLAUX ha tratado de poner en práctica el ideal de la "justicia fiscal" que los americanos en la etapa de la fiscalidad federal han creído realizar desde entonces bajo la forma preponderante del impuesto sobre la renta global. Para tener éxito hubiera sido necesario realizar una doble

<sup>7</sup> La cuestión de la transferencia y de sus repercusiones monetarias estando reservada, es evidente que el tributo pagado a un país extranjero, efectuado con la ayuda de impuestos u otras medidas fiscales, afecta la sustancia económica de un país.

<sup>8</sup> V. Vol. I., 4ª ed. de nuestro "Traité", la teoría de la incidencia y la repercusión del impuesto.

condición: encontrar un criterio objetivo de la justicia fiscal y crear un clima favorable al impuesto a la renta. Sobre esos dos puntos se observa después de treinta y cinco años de experiencia francesa un fracaso casi completo. Después de haber avanzado durante unos veinte años, el impuesto a la renta retrocede y acusa una pérdida de velocidad aún en el marco reducido en que opera todavía. Y los llamados impuestos "indirectos", concebidos por CAILLAUX como elementos compensatorios de la insuficiencia del impuesto a la renta, se han colocado en el primer plano.

Hemos dicho que la aspiración de una justicia fiscal era y seguía siendo un ideal, una aspiración ideológica. ¿Cómo conciliar entonces ese concepto ético y moral con la amoralidad de la economía política que encuadra a la ciencia de las Finanzas? Por supuesto que es hermoso proclamar a la renta como la expresión (la menos defectuosa, la más generalizada) de la capacidad contributiva. Atacar a la renta es alcanzar la universalidad de la imposición ya que todas las personas viven en un ingreso y nada impide exonerar al mínimo vital, todo indica la sobretasación (tasas progresivas) de rentas elevadas criterios de una capacidad elevada. ¿Pero quién es juez de la justicia? En un régimen democrático, el gobierno es responsable por lo menos ante el Parlamento. La justicia fiscal no es pues un concepto neutro, inmutable, es la proyección sobre la realidad fiscal de la doctrina del partido en el poder. Los conservadores no querrán un impuesto progresivo sobre la renta global, porque, celosos de mantener las situaciones adquiridas, se opondrán a toda tentativa de nivelación que, por el contrario, los socialistas no se cansarán de renovar cada vez que la coyuntura política les sea favorable. El juego del péndulo del régimen democrático conducirá pues, a una especie de alteración de la importancia relativa en el sistema fiscal del impuesto a la renta y del impuesto al gasto. El sistema CAILLAUX ha tropezado con este escollo político del impuesto sobre la renta. Sin mencionar que no ha tenido en cuenta suficientemente a la fortuna como expresión complementaria de la capacidad contributiva, privándose, de tal manera, dentro del marco del impuesto general sobre la renta, concebido al comienzo y el único lógico, del arma de la discriminación que, hace veinticinco años, aún era considerada como una necesidad política.<sup>9</sup>

Para hacer del impuesto a la renta la llave maestra del sistema fiscal francés, hubiera sido menester también y sobre todo, obtener su aceptación por parte de los franceses. En efecto, es aquí que se manifiesta la importancia del clima psicológico para el éxito de un sistema fiscal.

Al principio<sup>10</sup> CAILLAUX había concebido un sistema de impuesto

<sup>9</sup> Sobre la distinción entre renta fundada y no fundada, ver Tomo I del *Tratado*, op. cit. Mientras la fortuna permanezca consolidada y algunos de sus elementos no sean devorados por la depreciación monetaria, el mejor sistema de discriminación es la yuxtaposición a un impuesto global sobre la renta de un impuesto sobre la fortuna suficientemente moderado para estar al alcance de la renta "fundada" que de este modo es dos veces atacada.

<sup>10</sup> Ver *ibidem* lo que decimos del debilitamiento contemporáneo del concepto de discriminación.

sobre la renta global destinado a reemplazar la contribución personal-mobiliaria y el impuesto sobre puertas y ventanas que en el pasado trataban de "adivinar" la renta y la capacidad contributiva por medio de signos exteriores y de ciertos gastos. Pero como no se poseía ningún medio para conocer exactamente las rentas, CAILLAUX mantuvo el método indiciario de valuación para favorecer las pequeñas rentas de las personas domiciliadas o residentes en pequeñas comunas. La igualdad del tratamiento fiscal fué pues abandonada desde el comienzo. El nuevo proyecto de CAILLAUX (1907), que imprimió su sello a la reforma fiscal de 1914-1917, está caracterizado por una nueva capitulación: el impuesto único y general sobre la renta fué sacrificado en favor de un sistema fraccionario llamado cédular, según el cual, cada categoría de renta es tasada separadamente, excluyendo toda consideración general de la capacidad contributiva.

En este régimen fundamental, la materia imponible era tan pronto tomada en su fuente, como declarada o adivinada; el porciento legal hace su introducción en la contribución fundiaria y en el impuesto cédular sobre los beneficios agrícolas, casi sin modificar el valor locativo, a pesar de la depreciación monetaria existente, y de la renta imponible de la propiedad "renta" y del beneficio del propietario, explotador o granjero. Paralelamente para las empresas industriales y comerciales que no sean sociedades se toma como base el giro de los negocios para apreciar el beneficio. El sistema CAILLAUX que entró en vigor sucesivamente, en virtud de las leyes del 29 de marzo de 1914, 15 de julio de 1914, y 31 de julio de 1917, inició la apertura de brechas en el sistema para el mantenimiento del privilegio de rentas sobre el Estado (sistema cédular). Unos treinta años más tarde, se crea un precedente, sin duda inconsciente, de exoneración transfiriendo el impuesto cédular sobre la renta del trabajo, salvo algunas excepciones, a los empleadores, sometidos en adelante a un depósito porcentual sobre monto de los salarios (5 ó 3 %). El sistema real de impuesto sobre la renta debilitado y empequeñecido por numerosas atenuaciones y excepciones de orden material o personal, no podía por consiguiente invocar las circunstancias atenuantes de la importancia de la productividad, como tampoco el impuesto general y personal a la tasa progresiva de superposición podía ser justificado como reparador de las "injusticias" del sistema cédular real. Al cabo de treinta años de cambios, retoques y correcciones, el impuesto francés sobre la renta, al cual la reforma del 9 de diciembre de 1948, no ha presentado sino una aparente unidad,<sup>11</sup> terminó por caer a un segundo orden para el Fisco francés<sup>12</sup> sin que el número de con-

<sup>11</sup> De hecho el impuesto a los réditos continúa dividiéndose en tasa proporcional y sobretasa progresiva.

<sup>12</sup> El proyecto de reforma fiscal (LANIEL) N° 7164 Asamblea Nacional del 13 de noviembre de 1953 es significativo al respecto. Reemplaza al impuesto sobre los beneficios de los pequeños comerciantes e industriales por un impuesto de acuerdo a los signos exteriores.

tribuyentes haya sobrepasado jamás al cuarto de la población o la mitad de la población activa,<sup>13</sup> contra un tercio de la primera en los países anglosajones.

Para realizar el concepto objetivo de la "justicia", con las reservas precedentemente hechas, hubiera sido preciso que el impuesto sobre la renta fuera general, que al pensar aplicarlo, el gobierno retuviera todos los elementos de la capacidad contributiva, que el impuesto fuera aceptado o aún simplemente tolerado por los contribuyentes. Si el "sistema" ha ido perdiendo progresivamente su sustancia por razones políticas inherentes a la deformación de la democracia, razones a las cuales hemos de volver, ha perdido el beneficio de la adhesión popular, del "consensus" del contribuyente. Un régimen que cierra los ojos ante la materia contributiva, que ignora a ciertos contribuyentes, que exonera total o parcialmente a otros, que suprime la personalidad y por consiguiente les quita sus principales atribuciones a los que tienen la responsabilidad, no puede pretender el rango de sistema fiscal, como lo hace en los Estados Unidos la familia del "Income Tax".

Sin duda, el gran renovador, rápidamente dejado atrás por los acontecimientos (la guerra con sus inmensas necesidades se produjo en el curso de la aplicación de la reforma de CAILLAUX) y por la deformación del régimen parlamentario (en el cual, violando la separación de poderes la Cámara de Diputados como más tarde la Asamblea Nacional, han pretendido asumir en parte las iniciativas y atribuciones del Ejecutivo), ha tenido en seguida conciencia de la imposibilidad de hacer en su país del impuesto sobre la renta el eje del sistema fiscal y avisado teórico a la vez que práctico reputado, tuvo en reserva el concepto de la compensación que sus sucesores habrían de realizar ampliamente. Este concepto tiene dos aspectos, uno de los cuales está restringido al impuesto sobre la renta misma, y el otro lo sobrepasa ampliamente.

Habiendo comprendido que cuanto más justo es un impuesto, menos productivo resulta, CAILLAUX se resignó a completar el impuesto personal y general sobre la renta que había figurado solamente en su proyecto primitivo,

<sup>13</sup> A continuación algunas cifras tomadas de las estadísticas del ejercicio. (*Estadísticas y Estudios Financieros*. Ser. 1953. pág. 807 y sigts.)

<i>Tasa proporcional:</i>		<i>Sobretasa progresiva:</i>	
Impuestos territoriales . . . . .	453.581	Impuestos territoriales . . . . .	360.505
Beneficios comerciantes, industriales y artesanos . . . . .	1.525.209	Beneficios comerciantes, industriales y artesanos . . . . .	418.030
Gerentes y socios (sociedades) . . . . .	68.361	Gerentes y socios (sociedades) . . . . .	44.822
Beneficios agrícolas . . . . .	587.077	Beneficios agrícolas . . . . .	43.523
Rentas del trabajo sin dep. empleadores . . . . .	12.376	Sueldos y salarios . . . . .	2.176.145
Profesiones no comerciales . . . . .	141.150	Beneficios no comunes . . . . .	102.281
Rentas . . . . .	48.922	Rentas de capital mobiliario . . . . .	705.138
		Varios . . . . .	15.923
	2.836.676		3.866.367
		Contribuyentes alcanzados en forma efectiva (renta real)	2.554.991



por un capítulo de impuestos cedulares reales, que habrían rendido efectivamente, si no se los hubiera cargado de demasiadas deducciones y exoneraciones, considerando circunstancias de la vida humana y de la familia. Habiéndose reservado el Estado el impuesto sobre la renta, sino personal por lo menos personalizado, CAILLAUX juzgó oportuno y lógico traspasar a las colectividades locales los impuestos reales de la antigua fiscalidad del poder central. Sin duda, hizo esto para aplicar la teoría proclamada principalmente por VON MIQUEL en Prusia<sup>14</sup> que quiere que las comunas en particular estén asociadas a la riqueza local, especialmente a la propiedad inmueble y a la actividad profesional (raramente se menciona la agricultura como fuente de impuestos locales). Pero CAILLAUX quiso ante todo compensar, en dos etapas distintas, los inconvenientes del impuesto personal por las ventajas del impuesto real y viceversa.

Desde otro punto de vista, a la vez más estrecho, ya que se reficre exclusivamente a la fiscalidad del poder central, y más amplio, puesto que comprende todo el conjunto del régimen de impuestos, los reformadores de la segunda década de este siglo han conservado un lugar absoluto a los impuestos sobre el gasto propiamente dicho, en favor de los derechos de consumo, aunque en contra de las reservas hechas precedentemente. El nuevo régimen de impuestos sobre la renta debía producir rendimientos netamente superiores a los de los antiguos, ya que las nuevas necesidades financieras posteriores a la guerra justificaban ampliamente un acrecentamiento del esfuerzo fiscal en su totalidad<sup>15</sup>. Pero sobre el plan puramente doctrinal, la institución, junto al impuesto sobre la renta y, dado el caso, del impuesto sobre la fortuna, las sustanciales contribuciones sobre el consumo, parecía justificarse desde dos puntos de vista: restablecer por los derechos de consumo, a los cuales nadie escapa, la universalidad de la imposición, imposible de conseguir por el impuesto sobre la renta, sobre todo puesto que desde el principio y por las razones expuestas, ha casi perdido su substancia; y segundo, combinar con los efectos deflacionistas del impuesto llamado directo, las repercusiones inflacionistas del impuesto llamado indirecto.

Expresada de este modo la teoría de la compensación, que sin duda alguna inspiró la repartición de los impuestos en el interior de nuestro sistema fiscal —desde que este término ha adquirido su verdadero sentido—, aparece hoy como simplista y singularmente sobrepasada por los recientes progresos de la ciencia financiera.

La repercusión, y aún la difusión del impuesto sobre el gasto, es considerada en esta época como un dogma intangible, mientras que el impuesto a los réditos parece quedar a cargo del que es designado por la administración para pagarlo. Desde el primer punto de vista, no hay duda de que la ley desea la repercusión del impuesto llamado indirecto, pero cuando nos hallamos frente

<sup>14</sup> Sobre la teoría de VON MIQUEL, consultar ALLIX, op. cit., págs. 915 y ss.

<sup>15</sup> Desgraciadamente, esto no bastó para impedir la inflación y su expansión progresiva. Ver: JEZE (G.), *Las finanzas de la Guerra de Francia*, Girard, París, 1917.

a situaciones excepcionales, la voluntad del legislador puede cambiar. Es así que cuando se aumentó la tasa a la producción<sup>16</sup> en más del 10%, un decreto, cuya legalidad ha sido por otra parte muy discutida, limitó la reproducción a la fracción del impuesto inferior al 10%.

El comerciante y el industrial quizá no lo han respetado excesivamente, pero en sentido inverso, cuando la ley quiere o autoriza la repercusión o la traslación, la coyuntura puede desbaratar la autoridad de los poderes públicos<sup>17</sup> y el interés de los productores. Basta una crisis profunda para que la baja de los precios se traduzca en el hecho de que las empresas tomen a su cargo parcialmente el impuesto sobre el monto de los negocios y derechos de consumo. El término "inflamación", aplicado al mecanismo de los impuestos denominados indirectos, es, a la vez, impreciso y demasiado rígido.

Inversamente, no se puede evitar una sonrisa hoy en día al volver a leer las páginas consagradas hace treinta años por numerosos autores al tema de las dificultades e imposibilidades de la repercusión sobre los precios del impuesto a la renta. Se trata, aquí también, de una cuestión de coyuntura, la recuperación para aceptar casi automáticamente los impuestos sobre los beneficios industriales y comerciales en los costos y en los precios, la institución de un impuesto especial sobre la renta de las sociedades ha hecho casi constante la traslación, independientemente de la coyuntura de lo que los autores alemanes<sup>18</sup> llaman "Kostensteuer" (impuesto automáticamente integrable en el costo).

Aunque así sea, los autores de la reforma, a pesar de todos los desfallecimientos y decepciones, del impuesto sobre la renta, han tenido el mérito de echar los fundamentos económicos de un régimen fiscal, al cual se ha deseado coherente. Comprendieron también que a causa de la falta de relación entre el reparto y la percepción, el impuesto sobre la renta resistía durante algún tiempo los efectos estimulantes o deprimentes de la coyuntura, mientras que los derechos sobre el gasto, beneficiaban inmediatamente con el alza y sufrían con la baja de los precios.

Estas consideraciones teóricas habrían de cobrar de nuevo actualidad cuando, bajo la presión de las necesidades consecutivas a la liquidación del peso aplastante de la guerra, en plena crisis de receso, el gobierno francés se vió obligado a transformar la benigna tasa sobre los pagos (de fecha 31 de diciembre de 1917) en tasa general sobre el monto de operaciones alcanzado en cada etapa del ciclo económico la generalidad de las ventas (a particulares o a comerciantes) al por mayor o al por menor, de objetos o de mercaderías, como así también las prestaciones de servicios. Se pasaba por un período de

<sup>16</sup> que reemplazó la tasa sobre el monto de operaciones, en parte al menos, v. infra.

<sup>17</sup> En caso de tasación o de bloqueo de los precios, el aumento de los derechos indirectos no va acompañado de un aumento proporcional de los precios, bajo pena de hacer "estallar" el límite legal.

<sup>18</sup> Ver especialmente SCHMOELDERS y BRUECK, *Die Koerperschaftsteuer als Kostenfaktor*. Instituto de Finanzas de Colonia, 1950, y un artículo del mismo autor: *Revista de Ciencia y de Legislación Financieras*, 1953, N° 3, pág. 624.

inflamación galopante; los precios en seguida de la breve crisis de 1920-21, tendían invariablemente a subir y si los gastos no hubieran aumentado, por momentos más rápidamente que los ingresos, se hubiera estado en presencia del impuesto cíclico por excelencia, contrastando con la rigidez relativa del impuesto sobre la renta. Sea como sea, hasta la reforma de 1936 y sobre todo después, la tasa sobre el monto de operaciones formaba parte integrante de un verdadero sistema fiscal: complemento del impuesto sobre los beneficios, ya que esta renta proviene del monto de operaciones, provee a aquellos sujetos al impuesto a la renta comercial admitida sobre la base de la valuación de la materia imponible, el impuesto sobre el monto de las operaciones conduce al debilitamiento de la línea de demarcación entre el impuesto directo e indirecto, sobre todo cuando a partir de la segunda reforma (1948), el reparto se constituye no ya por el monto de operaciones sino por la plus-valía adquirida por el producto durante el proceso de su fabricación.

La historia de la tasa sobre el monto de operaciones pone en evidencia el tercer rol que corresponde en la economía contemporánea a un sistema fiscal digno de este término. Pues en el fondo, la tasa múltiple y en cascada había puesto en evidencia que, contrariamente a la tendencia socializante de los gobiernos, especialmente desde 1936 e inmediatamente después de la segunda guerra mundial, bajo algunas formas técnicas, la tasa favorecía las formas capitalistas de la integración y de la concentración. Transformar la tasa múltiple que penalizaba el largo trayecto de la producción y los talleres independientes y especializados en una sola transformación en tasa única, igual para todas las empresas, grandes o pequeñas, integradas o no, podía ser interpretado como el retorno al neutralismo fiscal<sup>19</sup> en virtud del cual todas las formas de empresas, todas las actividades, debían tener igualdad de posibilidades frente a la ley fiscal. Pero se descubre en las reformas ulteriores y sobre todo en los proyectos tendientes a transformar la tasa a la producción en tasa sobre el valor agregado, una voluntad deliberada de servirse del impuesto para intervenir en la estructura y la evolución económicas.

El favoritismo fiscal se inscribió en el calendario de reformas y cambios inmediatamente después del fracaso del impuesto general y único sobre la renta en escala progresiva como pieza maestra de nuestro sistema fiscal, todavía embrionario, de 1914-1917. El régimen cédular no fué concedido entre otros para practicar la discriminación, mejor sea dicho que por la combinación de un pequeño impuesto sobre la fortuna, con un alto impuesto sobre la renta. Ahora bien, ¿qué es la discriminación sino el hecho de favorecer algunas rentas y perjudicar otras? El régimen favorable dado a las rentas del trabajo, perdió gran parte de su razón de ser cuando se consolidaron los salarios (escala móvil, mínimo garantido, red de seguros sociales, etc.) en el mismo momento en que la inflación y la serie de crisis (1921, 30 al 34) han disminuído en parte el valor real de las rentas denominadas fundadas. El privilegio de la renta dió lugar a otras exenciones permanentes o temporarias. Pero aquí se reconoce la inspiración económica de la política fiscal operando por exención parcial o

<sup>19</sup> Tomo I del *Tratado*, 4ª edición (*Renta, Capital, Impuesto*), pág. 228.

total. Fomento de la construcción de alojamientos eximiendo de la contribución territorial englobada desde 1948 en la tasa proporcional, por amortización inmediata del 50% del precio de costo de los alojamientos construídos para el personal en algunas condiciones (ciudad y campo),<sup>20</sup> por el beneficio de pagos fraccionados de los derechos (de mutación) en el momento de la adquisición de alojamientos<sup>21</sup> por ventajas fiscales acordadas a las sociedades de construcción inmobiliarias.<sup>22</sup> Favor acordado a la producción agrícola o más exactamente compensación del precio de costo excesivo de los precios agrícolas franceses en relación a los precios extranjeros bajo la forma de la imposición a destajo o por un tanto de los beneficios, de la eximición al título de las tasas sobre el monto de operaciones.<sup>23</sup> Fomento de las inversiones gracias a la detasación del 50 por ciento de los bienes de capital concurrente a la fabricación de productos en el cuadro de la tasa a la producción en proceso de transformación en tasa sobre el valor agregado, proyectos de discriminación del empleo de la renta, siendo alcanzado el gasto de consumo integralmente, mientras que la parte ahorrada sería librada del impuesto progresivo en ciertas condiciones (depósito de ahorro, bonos de inversión, primas de seguros de vida, etc.). Estimulante conferido a la exportación o más exactamente compensación otorgada en razón de la superioridad de los precios franceses en relación a la mayoría de los precios extranjeros dado que las tasas de cambio se alejan de la paridad de los poderes adquisitivos, especialmente por el reembolso de las tasas sobre el monto de operaciones, algunas detasaciones directas, etc.

Frente a estos favores atribuídos a ciertas actividades, es curioso registrar algunas penalidades fiscales de formas de empresas. La triple tasación de los beneficios provenientes de una sociedad de capitales (impuesto sobre las sociedades llevado al 34 por ciento, tasa proporcional y sobretasa progresiva aplicada al dividendo que figura en la renta de las personas de vida real) en relación a la tasa comúnmente doble de los beneficios de las empresas individuales o en sociedad de personas que conservan fiscalmente hablando la individualidad de los miembros, es un ejemplo bien típico de discriminación para que haya necesidad de insistir sobre el mismo. Contrasta con el favor excepcional que, desde el punto de vista fiscal, es acordado a los artesanos cuyas formas de explotación son a menudo retrógradas: régimen de favor en materia de tasa

<sup>20</sup> Resolución ministerial del 16 de agosto de 1950, Ley del 25 de julio de 1953; las empresas de construcción gozan de este modo de una disminución del impuesto, según la importancia de la amortización inicial, siendo amortizado el saldo en principio en 40 años.

<sup>21</sup> Decreto del 7 de mayo de 1953. Ver *Revista de Ciencia y Legislación*, a fines de 1953, pág. 795 y ss.

<sup>22</sup> *Revista*, loc. cit., pág. 792.

<sup>23</sup> Otro ejemplo del fomento de una determinada actividad nos lo da el régimen fiscal de productos petrolíferos: en virtud del art. 43 de la Ley de finanzas -6 de febrero de 1953- las sociedades y empresas de búsqueda de estos productos podrán en adelante deducir de su beneficio una provisión para la reconstitución de yacimientos (sobre la doble *plafonage* de esta ventaja, ver el texto).

proporcional, exención de la patente y de la tasa a la producción, y sin pagar ninguna tasa de aprendizaje, etc.

Sobre el plano social basta para completar el cuadro con poner nuevamente en vigencia las primas fiscales a la natalidad y la penalidad de la esterilidad voluntaria o forzosa (solteros, matrimonios sin hijos al cabo de cierto tiempo de haber contraído enlace), las tentativas de hacer apartar a un lado las rentas elevadas y de penar las ganancias del capital; mientras que tal nivelamiento parece imposible de realizar por métodos directos.<sup>24</sup> Y este balance se entorpece a causa del impuesto cínico y clandestino que es la inflación que transfiere fracciones del poder adquisitivo de los rentistas y otros acreedores "públicos" al Estado y a las demás colectividades que se inscriben a la cabeza de la lista de deudores, para tener una idea de la amplitud de la política fiscal deliberada y accidental. Sin embargo no es cuestión nuestra en este cuadro general de la significación de nuestro sistema fiscal de las tentativas de influenciar la corriente de la conjuntura por la manipulación apropiada de algunos impuestos.<sup>25</sup>

Sí, Francia dispone, quizás desde 1917, o mejor, desde la segunda guerra mundial, de un sistema fiscal que responde a las exigencias técnicas, económicas y políticas del impuesto moderno.<sup>26</sup>

Pero la conciliación de estos tres objetivos se halla en el origen de una complejidad inquietante de la fiscalidad, complejidad que recae sobre la contabilidad del contribuyente obligado sobre todo cuando se trata de una actividad profesional, a mantener todo un servicio más o menos costoso de relaciones con la administración de impuestos, la cual (a pesar de la Reforma teórica de unificación de 1948) ha permanecido confusa y enredada. complejidad que se encuentra bien en parte en el origen de la resistencia creciente del impuesto, por parte de los deudores incapaces de cumplir en todo su alcance, su obligación para con el fisco.

La administración toma a su cargo la tarea de simplificar el mecanismo del impuesto, arriesga comprometer la "justicia" fiscal que da origen va a tantas dudas, ya sea en virtud de la imposibilidad de someter este concepto ético a una definición objetiva, inmutable y apolítica. Los tres últimos proyectos de reforma<sup>27</sup> se apartan visiblemente del impuesto personal sobre la renta que la comisión de estudios presidida por el señor LORJOT en 1952-53 había preconizado como debiendo absorber la dualidad del sistema actual.

En uno de estos proyectos, es cuestión de reemplazar el impuesto sobre el beneficio industrial y comercial, integrado en lo que concierne a las empresas individuales y las sociedades de personas, por una sobretasación del monto de operaciones, obteniendo el beneficio ilegalmente por la aplicación

<sup>24</sup> Ver el capítulo relativo a la reforma fiscal, Tomo I del *Tratado*, op. cit, pág. 242 y ss.

<sup>25</sup> *Ibidem*, pág. 265 y ss.

<sup>26</sup> *Informe general de la Comisión de la reforma Fiscal* (decreto del 7 de abril de 1952), Imprenta Nacional, París, 1952.

<sup>27</sup> Ver *Conclusión*.

de coeficientes a este monto de operaciones. En casi todos los proyectos es cuestión de ampliar el modo de tasación según los signos exteriores, esto para combatir el fraude muy extendido aún, a pesar de las brigadas volantes de los polivalentes: nuevo empobrecimiento del impuesto sobre renta en provecho del impuesto sobre los gastos, poco importa que los elementos del tren de vida sean tasados directamente o que el impuesto sea aplicado sobre la renta presumida, en virtud de los signos exteriores. El proyecto de ley primitivo de reforma fiscal que lleva la firma de los señores FAURE y ULVER, traiciona la tendencia generalizada del retorno al impuesto sobre el gasto, sistema cuya patente de Estado sería el signo más revelador.

Simplificación técnica. Quizás responda al temperamento francés que es reservado, y aún hostil, a todo lo que se denomine impuesto sobre la renta o algo que se le aproxime. El defecto es del impuesto a la renta. Ciertamente no, las experiencias anglo-sajonas y alemanas demuestran que su técnica y su "filosofía" pueden muy bien adaptarse en países de psicología y estructura muy distintas. Es la técnica, son las modalidades de constatación, de control, de percepción del impuesto francés el origen en gran parte de la actitud negativa del contribuyente con relación a esta modalidad fiscal. La moral de los deudores ha sido conmovida por el número fantástico de los regímenes de excepciones, por el verdadero abuso hecho del dirigismo económico y social por vía del impuesto sobre la renta sobre todo. Pues si hoy las exigencias de un sistema fiscal son triples: técnicas por lo general, económicas y políticas, la experiencia francesa lo prueba y nuestro estudio sobre las modalidades del régimen lo pone en evidencia: existe un conflicto entre el objeto fiscal y los objetivos extra-fiscales o no del impuesto. Para ser productivo, el impuesto debe permanecer neutro, pero la neutralidad que aprovechará sin duda al presupuesto pondría en acción una de las potencias de comando esenciales de la política económica y social, de la política en una palabra.

Sin duda Francia tiene un verdadero sistema fiscal, si entendemos por ello una repartición del impuesto en varias partes. La renta ha perdido terreno como fuente del sistema contributivo, pues no da más que el 25 por ciento de los recursos globales contra el 30 por ciento en 1947 cuando los salarios estaban todavía sometidos a la tasa proporcional; la fortuna no estuvo nunca sometida a un régimen fiscal severo (5 a 7 por ciento del total) son pues las contribuciones denominadas indirectas que han llegado a ocupar el primer puesto aún después de la yuxtaposición al impuesto sobre la renta de las personas de vida real, de un impuesto sobre las sociedades. En 1954 las únicas tasas sobre el monto de operaciones darán cerca del 55 por ciento de los ingresos fiscales, resultando la diferencia de los derechos de consumo y de aduanas (10 por ciento, dando los otros impuestos un 35 por ciento).

La crisis del sistema fiscal que se explica por su exceso de complicación y sobre todo por la intrusión de la política del intervencionismo social y del dirigismo económico se deduce de la sucesión de proyectos de reforma.<sup>28</sup> El

<sup>28</sup> Exponemos la crítica del sistema actual y los tres aspectos de la ley en nuestra obra, próxima a aparecer el 1º de marzo de 1954: *Economie du système fiscal Français*, Sirey, París, 1954.

segundo le valió a su autor su caída siendo Presidente del Consejo: el señor RENÉ MAYER quiso preparar la unificación del impuesto a los réditos y la sumisión de las rentas retenidas en su fuente. El proyecto del Gobierno de LANIEL marca un retroceso, está caracterizado por un abandono parcial del impuesto a los réditos: el impuesto a los beneficios, en lo relacionado a los pequeños contribuyentes, daría lugar a una patente de Estado percibida según los signos exteriores. El primer proyecto presentado por el señor PINAY coloca en primer lugar la tasa sobre el valor agregado que relacionaría la tasa a la producción y alcanzaría después la materia prima, la plus-valía conferida al producto en las diversas etapas de la fabricación. Es más o menos cierto que este impuesto que alcanzaría por así decirlo el monto de operaciones neto y el beneficio bruto será pronto el eje del sistema fiscal que tiene necesidad de simplificación o simplificado.

### UBER DIE PROJEKTE EINER STEUERREFORM Zusammenfassung

Bis zum Anfang des XX Jahrhunderts beruhte das französische Steuerwesen auf keinem eigentlichen System; um seinen Bedürfnissen genüge zu leisten, pflegte der Staat durch Gesetze und Verordnungen neue Steuern zu schaffen oder alte Steuern zu ändern. Unter der Verwaltung der Gesetzgebenden Versammlung begann die allgemeine Verwirrung des Steuerwesens sich etwas zu ebnen. Die Steuerreform des XIX Jahrhunderts hatte nur das eine Ziel, auch die beweglichen Güter (die bis dahin steuerfrei waren) in das Steuersystem einzugliedern; man verzichtete auf das Prinzip der Zahlungsfähigkeit aber man besteuerte nicht das Berufseinkommen. Erst viel später wurde der Gedanke der Einnahmensteuern in die französischen Steuergesetze aufgenommen. Jedenfalls, kann man, bis zu der Steuerreform von J. Caillaux, von keinem zusammenhängenden und homogenen Steuersystem in Frankreich sprechen. Caillaux verzichtete auf die Ausgabensteuer und führte die Einnahmensteuer ein. Aber, da man zu keinem gerechten und objektiven Kriterium kommen konnte, um diesen neuen Begriff zu definieren, war das System von Anfang an zum Scheitern verurteilt. Man war gezwungen die alten indirekten Steuern wieder aufzunehmen.

Angesichts des Scheiterns der bisherigen Steuersysteme, sehen alle neuern Steuerprojekte sowohl die Wiedereinführung der Ausgabensteuern vor, als auch die Besteuerung des zusätzlichen Wertes (*plus-value*) und die Abschaffung der Einnahmensteuern.

### A PROPOS DES PROJETS DE REFORME FISCALE Résumé

Jusqu'au début du XX<sup>ème</sup> siècle, la législation fiscale française ne se basait sur aucun système. L'Etat faisait face à ses nécessités d'argent par des textes législatifs ou réglementations qui, ou créaient de nouveaux impôts, ou modifiaient les anciens impôts. C'est à peine sous la Constituante que l'incohérence et la confusion régnantes se sont atténuées. Les réformes du XIX<sup>ème</sup> siècle eurent pour seul but de pouvoir saisir aussi l'aspect mobilière des fortunes qui jusqu'alors échappait à l'imposition; on abandonna le principe de la capacité contributive, mais on ne frappa pas les revenus professionnels. C'est à peine beaucoup plus tard, que l'idée d'une taxe basée sur le chiffre d'affaires fit son apparition dans la législation fiscale française. En tout cas, jusqu'à la réforme de J. Caillaux, on ne peut pas parler d'un système fiscal français homogène et cohé-

rent. Caillaux abandonna l'imposition basée sur les dépenses et introduisit l'impôt sur le revenu global; mais comme on n'avait pas réussi à trouver un critère objectif de justice fiscale pour définir ce nouveau concept, le tout était d'avance destiné à un échec complet. On a dû revenir en arrière et reprendre les impôts indirects.

En face des échecs des systèmes adoptés jusqu'à présent, les nouveaux projets prévoient le retour à l'imposition basée sur les dépenses et les taxes sur la valeur ajoutée, et l'abandon de l'imposition du revenu global.

### ABOUT THE PROJECTS OF FISCAL REFORM

#### Summary

Up to the 20th century, the French financial legislation had not at its base, what could be called a real system; the State covered his necessities of money by either establishing new taxes or increasing the already existing. It is only with the Constituent Assembly, that the incoherence and the confusion began to lessen. The reforms introduced during the 19th century aimed only at getting a hold on the personal revenues, which up to that time were exempted; the principle of contributive capacity was abandoned, but no attempt till then was made to tax the professional income. It is not very long ago, since the French adopted the principle of taxing the total amount of transaction. Anyway, it cannot be said that till J. Caillaux, the French possessed what is called homogeneous and coherent fiscal system. Caillaux renounced to the taxation based on the calculated amount of the tax payer's annual expenses, and introduced the principle of the income tax, but as his technicians could not find objective criteria on the base of which to define this new concepts, the principle was doomed; the French were obliged to take to the old system of indirect taxation.

All law projects presented these last years have again retaken the idea of taxing the amount of living expenses and the accrued value, completely abandoning the principle of the income tax.

### RISPETTO AI PROGETTI DI RIFORMA FISCALE

#### Riassunto

Fino dai principi del secolo XX°, la legislazione fiscale francese non si basava in nessun sistema; lo Stato faceva fronte alle sue necessità finanziarie, sia creando nuove imposte, o modificando quelle esistenti per mere leggi o regolamenti. Soltanto adesso, sotto il regime della Assemblea Costituente, incominciarono ad attenuarsi la confusione e la incoerenza che avevano regnato fino allora. Le riforme del secolo XIX° non ebbero altra meta che quella d'includere nella rete delle imposte l'aspetto mobiliare dei beni che fino a quel momento erano sfuggiti alla stretta impositiva. Si rinunciò al principio della capacità contributiva, ma non si toccarono i redditi professionali. Successivamente fece la sua apparizione, nella legislazione fiscale francese il principio della tassa basata sul totale dei redditi. In tutti i casi, fino alla riforma di J. Caillaux, non si può affermare che in Francia esistesse un sistema fiscale omogeneo e coerente. Caillaux abbandonò la imposizione basata sulla cifra delle spese annuali dei contribuenti, e introdusse l'imposta al reddito. D'altra parte, non potendo arrivare a un criterio obbiettivo di giustizia fiscale che definisse questo nuovo concetto, tutto il sistema stava consagrato, a priori, all'insuccesso definitivo. In Francia si dovette retrocedere proseguendo la vecchia politica fiscale delle imposte indirette.

Considerando il fallimento totale dei sistemi adottati, i nuovi progetti prevedono il ripristino della tassa basata sul totale delle spese annuali, come la tassa sopra il valore aggiunto, rinunciando così nuovamente alla tassazione del reddito globale.