

CAPÍTULO VI

Los impuestos sobre el gasto

1. Concepto y clasificación

§ 171. Los *impuestos sobre el gasto* son aquellos que recaen sobre determinados actos de gasto, es decir, sobre el uso y el consumo de determinados bienes. Pero estos bienes no son más que el *objeto de gravamen*; lo que realmente se grava con estos impuestos, constituyendo su *fuentes* tributaria, es la renta con la que se

satisface el gasto. Se fundamenta la imposición sobre el gasto, en la presunción de que existe una proporcionalidad entre los gastos del contribuyente y su renta. Los impuestos sobre el gasto aspiran y deben gravar la *renta* por medio de la imposición sobre el *gasto*. Mientras que los impuestos sobre el producto, sobre la renta y el patrimonio, tienden a gravar directamente al contribuyente por su capacidad de prestación, los impuestos sobre el gasto gravan sólo sus manifestaciones indirectas exteriorizadas por el empleo de la renta.

La presunción de la proporcionalidad entre el gasto y la renta es indudablemente cierta, pero sólo dentro de ciertos límites.

Los impuestos sobre artículos imprescindibles, tales como el pan y la sal, actúan de un modo análogo a los impuestos de capitación y no sólo de un modo absoluto sino también de un modo relativo gravan más pesadamente a las clases inferiores de la sociedad que a las clases acomodadas. En cambio, cuando se gravan artículos a cuyo consumo se puede renunciar, sin perjuicio de la salud, si el encarecimiento ocasionado por el impuesto incita al individuo a prescindir de tales artículos, no puede ponerse en duda la efectividad de esa relación. Y la proporcionalidad aumenta cuanto más se logre graduar el tipo de gravamen a la cualidad de los artículos gravados es decir, cuando se grave más a los artículos de mayor valor que a los de menor valor y de la misma especie, porque el consumo de los primeros revela, racionalmente, una mayor capacidad de prestación que la de los últimos. Cuanto mejor se seleccionen en este sentido los objetos de imposición sobre el gasto tanto más justa será la imposición, y la aspiración de la legislación habrá de tender a elegir como objetos de gravamen aquellos que permitan al contribuyente ampliar o restringir su consumo según su renta y la cuantía del impuesto, en forma que el propio contribuyente aumente o disminuya su carga de gravamen en relación con su capacidad.

Hay que conceder que la imposición sobre el gasto, incluso la mejor seleccionada, ofrece múltiples inconvenientes. De ellos trataremos en parte, al hablar de cada impuesto en particular, y en parte al hacer el juicio crítico de estos impuestos.

§ 172. Como hemos manifestado anteriormente, los impuestos sobre el gasto se implantan y desarrollan primeramente en las ciudades, donde la recaudación, por efectuarse en las puertas, no ofrecía grandes dificultades. Al lado de los impuestos de puertas se establecen pronto otros impuestos sobre ciertos artículos de consumo producidos dentro de la ciudad. La imposición recae

sobre las bebidas y sobre el pan, y luego sobre otros artículos; la simplicidad de relaciones, la notoriedad de la posición doméstica de los ciudadanos en los pequeños municipios urbanos facilita el establecimiento y percepción de estos impuestos. No se apreciaba entonces la infracción de los postulados de justicia; y la gran uniformidad de relaciones patrimoniales y de tenor de vida en aquella época no hacían resaltar los inconvenientes de los impuestos de consumo. Poco a poco se extiende a todo el territorio la imposición sobre el consumo de algunos artículos especialmente adecuados al respecto fiscal; ya entonces la mayor insensibilidad con que se satisfacían estos impuestos en relación con los impuestos personales y sobre el patrimonio hacía que los gobiernos prefiriesen en épocas de penuria apelar a estos impuestos indirectos. Que con ello se gravase más pesadamente a las clases inferiores de la sociedad que a las superiores no podía constituir un reproche en aquellos tiempos en que el egoísmo se manifestaba patentemente. Cuando en el siglo XVII las necesidades financieras del señor feudal, crecieron rápidamente y los impuestos directos fueron insuficientes, dados sus grandes defectos, se apeló cada vez más frecuentemente a los impuestos indirectos y a las accisas que eran más productivas y susceptibles de mayor ampliación. En la época de apremios fiscales fué cada vez mayor el número de éstas exacciones, establecidas en forma de impuestos o monopolios. En el siglo XVIII se sometió a gravamen a un increíble número de artículos de consumo. Un oculto sentido de justicia conduce poco a poco a gravar no sólo los artículos de consumo diario, sino también ciertos actos de gasto de las clases superiores, para aproximarse así al fin de gravar toda la renta en relación con el gasto. Pero a la larga no se podía ocultar al pueblo la cuantía de las cargas que implicaban las distintas accisas; muchas de estas exacciones gravaban pesadamente el tráfico y la industria sin proporcionar al Tesoro ingresos apreciables; los rendimientos de estos impuestos fluctuaban mucho; y a ello se añadía el que las ideas generales fueron favorables a los impuestos directos, consecuencia de todo lo cual fué que, al menos por lo que respecta a los impuestos interiores sobre el gasto, se consolidase a fines del siglo XVIII y principios del XIX un proceso, con arreglo al cual sólo se permite un limitado número, mayor o menor, de impuestos de esta clase. Ciertamente que no faltan ejemplos de incorporación de nuevos miembros al sistema de la imposición sobre el gasto, establecidos bajo la presión de las crecientes necesidades financieras. En este terreno, como en el de la imposición

directa, se han elevado extraordinariamente los tipos de gravamen, y se ha aumentado el número de artículos gravados en todos los grandes Estados durante la última guerra y en la postguerra. Pero ya antes de la guerra se transformaron fundamentalmente la mayor parte de los impuestos sobre gastos y consumos, en parte a consecuencia del progreso en la técnica tributaria y en parte por la modificación de las condiciones de producción y venta, haciéndolos al propio tiempo mucho más productivos, por circunstancias de orden fiscal. Se hizo patente, por último, la aspiración de eliminar del sistema los impuestos especialmente gravosos (sobre carnes y harinas), o al menos conservarlos con reducidos tipos de gravamen (impuestos sobre la sal), obteniendo el principal rendimiento de estos impuestos de los artículos de consumo que no constituyen artículos de primera necesidad (tabaco, bebidas alcohólicas).

§ 173. Los impuestos sobre el gasto se han clasificado teniendo en cuenta diversos puntos de vista, a saber: a) por la naturaleza concreta puramente física del artículo gravado; b) por la importancia del artículo para satisfacer las necesidades humanas; c) por el origen del artículo y d) por el método de liquidación y recaudación del impuesto.

a) Teniendo en cuenta la *concreta naturaleza del artículo gravado* se distinguen:

1.º Impuestos sobre *subsistencias*, a saber: impuestos sobre el pan y las harinas, sobre la carne, sal, azúcar y sobre ciertos artículos coloniales empleados como subsistencias.

2.º Impuestos sobre *bebidas*, a saber: sobre el vino, la cerveza, el mosto, el alcohol, aguas minerales, café y té.

3.º Impuesto sobre *otros artículos de uso y consumo*, como, por ejemplo, sobre el tabaco, el jabón, artículos de alumbrado, calefacción y vestido; cerillas, naipes, petróleo, periódicos, calendarios, caballos, coches, viviendas y otros análogos.

b) Teniendo en cuenta la *importancia del artículo para la satisfacción de las necesidades humanas* se distinguen:

1.º Impuestos sobre *artículos de consumo necesarios*, tales, principalmente, como los impuestos sobre la harina, la carne y la sal, que son los *impuestos de consumo propiamente dichos*, y además los impuestos sobre artículos de vestir, de alumbrado, calefacción y otros análogos.

2.º Impuestos sobre *artículos de consumo general*, pero no indispensables, tales como el té, café, cerveza, vino, azúcar, tabaco, calendarios, periódicos.

3.º Impuestos sobre *artículos y gastos de lujo*, tales como coches, caballos, servidumbre, etc.

Esta sistematización variará ciertamente según el tiempo y el lugar. No sólo el hábito y la costumbre, esto es, las relaciones generales de la cultura de todo el pueblo y de cada clase social, sino también los hechos puramente naturales del clima deciden a veces si un artículo ha de incluirse en la primera, en la segunda o en la tercera clase indicadas. Tampoco hay que perder de vista que artículos de la misma naturaleza podrán considerarse como de consumo necesario, o general o de lujo, según sea la calidad del artículo en cuestión. Piénsese, por ejemplo, en la rica variedad y graduación de carnes, bebidas alcohólicas y labores de tabacos.

c) Teniendo en cuenta el lugar de origen de los artículos gravados, se distinguen los impuestos *sobre productos nacionales y extranjeros*. Los primeros recaen sobre artículos producidos en el interior del reino y en él usados o consumidos; los segundos, derechos aduaneros, recaen sobre artículos de producción extranjera cuando se importan para ser usados o consumidos en el reino.

d) Teniendo en cuenta los *métodos de liquidación y recaudación* de los impuestos nacionales, se distinguen: 1.º, los monopolios y 2.º los impuestos propiamente dichos.

1.º *El monopolio*. — Por monopolio financiero, fiscal o tributario se entiende el derecho exclusivo del Estado a la producción o venta, o a la producción y venta de ciertos artículos con el fin de obtener ingresos de carácter tributario. El monopolio puede ser total o parcial, según que afecte a toda la explotación o sólo a alguna parte de la producción o del tráfico. La eliminación de la libre competencia da al Estado la posibilidad de regular los precios teniendo únicamente en cuenta las consideraciones financieras para obtener una ganancia mayor que la normal. El monopolio no es propiamente una clase de impuesto, sino simplemente un método especial de recaudación de los impuestos de consumo. Del mismo modo que en los impuestos sobre el gasto propiamente dichos, los fabricantes y comerciantes al por mayor o al detall difunden al consumidor el impuesto que anticiparon al Estado, así también el Estado puede percibir los impuestos englobados en el precio de los artículos monopolizados, bien encomendando su venta a sus propios funcionarios, o bien por la mediación de empresas que adquieren esos artículos del Estado, para revenderlos por su cuenta y riesgo.

Las principales explotaciones para las cuales suelen reservarse los Estados la exclusiva con el fin de recaudar impuestos, afectan

a la producción o venta de la sal, el tabaco, el alcohol, el petróleo, las cerillas, el papel de fumar.

Si bien el monopolio fiscal considerado en su aspecto puramente técnico es adecuado para una serie de artículos y puede rendir grandes ingresos, y aunque por otra parte la posibilidad de gravar los artículos en atención a su calidad es mayor cuando se apela al monopolio que no a otras formas de la imposición sobre el gasto, no obstante el monopolio se extiende a pocos artículos. La apelación al monopolio implica siempre una limitación del libre tráfico, la eliminación de la actividad privada, la supresión de numerosas posibilidades de existencia, a las que no se debe recurrir de no haber poderosos motivos para ello. De aquí que para establecer un monopolio se debe demostrar siempre que es imposible gravar adecuadamente la capacidad de prestación apelando a los procedimientos corrientes de imposición sobre el gasto.

2.º *Los impuestos sobre el gasto propiamente dichos.* — Los impuestos sobre el gasto en sentido estricto recaen sobre *artículos del libre tráfico* del modo más vario. La recaudación del impuesto se efectúa, o *directamente* del propio consumidor, o *indirectamente* del productor o comerciante, quien a su vez puede difundir sobre el consumidor, en forma de recargo del precio, el impuesto que anticipadamente satisfizo al Tesoro. La recaudación directa, dada la naturaleza de la satisfacción de las necesidades y la exteriorización del gasto, sólo puede aplicarse en pocos artículos de consumo que no se ocultan fácilmente, tales como mobiliario, viviendas, caballos, carruajes, perros, etc. De aquí que financieramente los impuestos directos sobre el gasto no tienen, por lo general, gran importancia. Tienen mucha más importancia los indirectos. Justamente la extraordinaria dificultad que implicaría el gravar directamente los artículos cuyo consumo se efectúa por innumerables personas y actos, ha hecho que estos artículos, en cuanto se producen en el interior del reino, se graven en la persona del productor o comerciante y en cuanto proceden del extranjero en la persona del importador, es decir, allí donde aparecen en gran cantidad y no pueden ocultarse fácilmente. El productor o comerciante satisface el impuesto al Estado a modo de anticipos y procura reintegrarse del consumidor recargando el precio del artículo. La difusión del impuesto en este caso es, consiguientemente, el supuesto de la justa distribución. No hará falta decir que como los impuestos indirectos sobre el consumo sólo pueden y deben gravar a los consumidores nacionales, se debe restituir el impuesto al productor de las mercancías gravadas

cuando se pruebe que éstas se han exportado. Esta restitución del impuesto es la consecuencia natural y necesaria de su recaudación en la persona del productor, pues en otro caso, como no puede efectuarse el proceso de difusión, o al menos no es fácil que se efectúe, recaería el impuesto en definitiva sobre el productor, con lo cual se le dificultaría la competencia en el extranjero.

Estos impuestos indirectos sobre el gasto se pueden a su vez clasificar en grupos teniendo en cuenta el momento en que se devengan.

§ 174. El impuesto puede, en efecto, devengarse o bien durante la *fabricación* o bien durante la *circulación*. La cuestión relativa a la liquidación del impuesto será objeto de nuestro estudio en cada caso cuando tratemos de cada impuesto en particular. Basta con que digamos aquí que la técnica tributaria, según la especial naturaleza del artículo gravado, apela, por lo general, a aquellos momentos de la producción o del tráfico o de ambos conjuntamente, que ofrecen los más favorables auspicios para la liquidación y recaudación del impuesto.

1.º Por lo que respecta a los impuestos de producción y fabricación éstos pueden recaer sobre las *materias primas*, o sobre los *productos en curso de fabricación*, o sobre los *productos elaborados*. Cuando es muy difícil la apreciación de la cantidad y calidad de las materias primas se apela, para liquidar el impuesto, a determinadas características y medios de producción que permiten inducir los materiales empleados; así, por ejemplo, en la fabricación de bebidas se apela al volumen de los alambiques que se utilizan en determinada fase de la producción. El invento y empleo de procedimientos y aparatos especiales, principalmente para constatar la calidad, tales como el alcoholímetro y el sacarímetro en los impuestos sobre el alcohol y la cerveza, y el empleo de aparatos de control, de peso y medida en el impuesto sobre la cerveza y la harina, han perfeccionado la técnica de la liquidación de estos impuestos. La imposición sobre las materias primas es, en sí, el modo más tosco y menos satisfactorio por no tener en cuenta suficiente y adecuadamente la cantidad y el valor del producto elaborado, que en definitiva es el que debe soportar la carga de gravamen. Pero no tanto desde el punto de vista financiero como desde el punto de vista económico se justifica acudir a este procedimiento en tanto en cuanto la técnica de la producción del artículo gravado se halla en período evolutivo, con lo cual se incita a la mejor utilización de las materias primas, y consiguientemente, a las mejoras técnicas de la explotación.

Los impuestos de fabricación se aplican principalmente sobre aquellos artículos cuya producción tiene lugar en grandes establecimientos y se concentra en pocos puntos, en forma que la recaudación e inspección del impuesto se efectúa fácilmente y sin grandes costos. Cuando sea posible sin excesivas molestias para la industria, el impuesto debe liquidarse en atención al producto elaborado y la recaudación del impuesto debe aproximarse en lo posible al momento en que el artículo se consume. Ciertamente la imposición de las materias primas tiene la ventaja de que el artículo sometido a gravamen se grava justamente al comenzar la producción y se disminuyen las molestias para la industria, pero, en cambio, por lo general, sólo puede tener en cuenta la cantidad y no la calidad de los artículos. El impuesto sobre el producto elaborado, por el contrario, posibilita, en muchos casos al menos, el tener en cuenta la calidad del producto, con lo cual se puede gravar en mayor cuantía el consumo de los productos mejores y más finos que, por lo regular, es indicio de mayor renta. Es preferible también porque la difusión del impuesto del productor al consumidor, que es el supuesto de todo impuesto indirecto, se efectúa más fácilmente cuanto más se aproximan los momentos del pago del impuesto y de su restitución por el consumidor, que no cuando el objeto de gravamen tiene que recorrer varios estadios del tráfico hasta llegar al consumidor, que es el llevador del impuesto.

2.º Por lo que respecta a los *impuestos de circulación*, hay que distinguir aquellos productos que proceden del extranjero, o que se exportan, de aquellos otros que se producen y consumen en el interior del país. Los productos sometidos a gravamen que proceden del *extranjero* para ser consumidos en el interior se gravan en las fronteras con *derechos aduaneros* o aduanas (*derechos de importación*) según tarifas especiales. Lo mismo ocurre con aquellos artículos que antes de llegar a un territorio extranjero se someten a un gravamen (*derechos de exportación*). El pago de los derechos aduaneros se efectúa o bien teniendo en cuenta el valor del artículo, o bien la naturaleza especial del artículo importado o exportado por su número, peso o medida. Pero también son frecuentes los impuestos de circulación sobre *artículos de producción nacional*, en parte como *impuestos de circulación propiamente dichos* y en parte como *impuestos de comercio*.

Ambas formas de impuestos, muchas veces superpuestos a los impuestos de fabricación y venta, se aplican cuando estos últimos por sí solos no pueden gravar el artículo del modo apete-

cido. Así, por ejemplo, existen impuestos de comercio sobre la venta al por mayor y al por menor del vino y el alcohol que gravan estas bebidas previamente sometidas a tributo por el impuesto sobre la producción. O bien se perciben impuestos de circulación propiamente dichos (esto es, impuestos sobre mercancías en circulación) en un momento adecuado del transporte; así, por ejemplo, impuestos sobre bebidas cuando se remiten de fábrica o al llegar a las bodegas de los vendedores al por menor. Los impuestos de circulación más frecuentes son aquellos que recaen sobre los productos al entrar en determinados territorios, especialmente en las ciudades, tales como las *aduanas interiores*, *octrois*, *impuestos de puertas*. Pero la mayor parte de estos impuestos no se perciben para satisfacer las necesidades del Estado, sino para atender a las necesidades de los municipios.

Por último, un procedimiento especial de recaudación del impuesto consiste en el *concierto*. Se trata de pagos globales que efectúan ciertos productores y comerciantes en sustitución de los impuestos especiales sobre el gasto, según tarifas fijas o previo convenio transitorio con la administración pública. A veces también el productor o traficante de mercancías gravadas satisface además un *derecho de licencia*. Estas licencias no son necesariamente impuestos de consumo, ya que cuando no son difundibles pueden actuar al modo de impuestos especiales sobre la industria.

§ 175. Para posibilitar la *consideración sistemática* de los impuestos sobre el gasto, conviene separar los derechos aduaneros de los demás impuestos sobre el gasto percibidos en el interior.

Los derechos aduaneros requieren un trato especial por más de un motivo. Pueden extenderse a pocos o muchos artículos; los fines a que tienden estos derechos no son exclusivamente financieros, ya que a veces no se tiene en cuenta este aspecto, y la liquidación de estos derechos es completamente distinta a la de los impuestos sobre el gasto. Además, hay que tener en cuenta que, por lo general, la práctica administrativa considera las aduanas como ingresos de carácter especial separados de los impuestos interiores sobre el gasto.

Mientras que la extensión y la cuantía de los derechos aduaneros en los distintos Estados puede ser muy variada según los fines político-comerciales a que tienden, se limitan los impuestos sobre el gasto de productos nacionales en casi todos los países a los mismos artículos, a saber: sal, cerveza, vino, alcohol, azúcar, tabaco, a veces también harinas y carnes y una serie de artículos menos importantes que, por lo general, constituyen consumos de

lujo. Pero en la época actual, por la presión de las crecientes necesidades del Estado a causa de la guerra y sus consecuencias, las administraciones financieras y los cuerpos legisladores han desarrollado una gran actividad al respecto de la imposición sobre el gasto. Antiguos impuestos resucitan; aparecen otros nuevos que superan en importancia fiscal a los tradicionalmente recibidos, tales como el impuesto sobre el carbón y el impuesto sobre ventas en el imperio alemán. Al tratar de los impuestos interiores sobre el gasto, parece lo más adecuado agrupar los artículos por su naturaleza interna y por su importancia para la satisfacción de las necesidades humanas, pues estas características suministran la clave para el juicio crítico de estos impuestos. Por consiguiente, trataremos de estos impuestos por el siguiente orden: 1.º, impuestos sobre harinas, carnes y sal; 2.º, impuestos sobre la cerveza, el vino y el alcohol; 3.º, impuesto sobre el azúcar; 4.º, impuesto sobre el tabaco; 5.º, otros impuestos indirectos sobre el consumo; 6.º, impuestos directos sobre el gasto, y 7.º, derechos aduaneros. A continuación trataremos del juicio crítico de la imposición sobre el gasto en general.

Las siguientes tablas (tomadas de *O. Schwarz*, «Finanzen der Gegenwart», en el *Handw. d. Staatsw.*, t. IV) dan idea de la importancia de los impuestos sobre el gasto antes de la guerra, así como de la alteración, en los últimos decenios, de la relación entre los impuestos directos e indirectos. Hay que observar que *Schwarz* considera como directos los impuestos que se perciben directamente del contribuyente, es decir, los impuestos de producto, sobre la renta y el patrimonio, sobre minas, ferrocarriles y sobre herencias; las licencias y los impuestos sobre el gasto directamente recaudados, incluyendo todos los demás entre los indirectos. El rendimiento de ambos grupos de impuestos es el siguiente:

I. En 1875

	Año	Impuestos directos		Aduanas e impuestos indirectos (2)	
		Millones de marcos	Por 100	Millones de marcos	Por 100
Inglaterra.....	1875	252,4	19,4	1.052,2	80,6
Francia.....	1875	456,9	25,0	1.369,2	75,0
Alemania (1).....	1881-2	285,1	35,6	516,5	64,4
Austria-Hungría.....	1873	274,1	39,1	426,5	60,9
Italia.....	1874	329,4	45,6	392,8	54,4
Prusia.....	1877	289,4	31,2	636,3	68,8

(1) Imperio y Estados particulares.

(2) Ingresos brutos; sólo en monopolios se incluyen ingresos netos.

II. En 1908

	Año	Impuestos directos		Aduanas e impuestos indirectos (2)	
		Millones de marcos	Por 100	Millones de marcos	Por 100
Inglaterra.....	1907-8	1.170,8	44,9	1.435,6	55,1
Francia.....	1908	741,8	29,4	1.777,6	70,6
Alemania (1).....	1908	656,8	30,2	1.520,2	69,8
Austria-Hungría.....	1908	478,2	31,0	1.062,7	69,0
Italia.....	1907-8	370,2	33,5	735,2	66,5
Prusia.....	1908	392,2	14,5	2.319,8	85,5
España (3).....	1908	368,5	45,3	445,5	54,7
Méjico (3).....	1906-7	22,2	10,7	185,5	89,3
Brasil (3).....	1904	2,8	0,9	316,4	99,1
Argentina (3).....	1907	8,1	2,7	289,3	97,3

Se ve, pues, que en los períodos que se examinan la relación de los impuestos directos a los indirectos se ha alterado en favor de los directos en Inglaterra en una cuantía muy importante y en Francia en menor cuantía, aunque excede del 4 por 100; mientras que en los demás Estados, principalmente en Rusia, ha aumentado la cuota-parte correspondiente del total a las aduanas e impuestos indirectos.

Inglaterra debe su evolución, favorable desde el punto de vista político-social, ante todo, a la fuerte apelación al impuesto sobre herencias y sobre la renta.

En Alemania el crecimiento de los impuestos indirectos se debe exclusivamente al aumento de las necesidades del imperio que hasta que estalló la guerra europea se satisfacían casi en absoluto por las aduanas y los impuestos indirectos. La reforma financiera de 1909 alteró aún más la relación en favor de los impuestos indirectos.

Pero si se quiere tener una idea exacta de la carga tributaria que se impone a un pueblo por impuestos directos e indirectos (en el sentido del procedimiento de su recaudación), hay que tener en cuenta no sólo los impuestos del Estado, y el imperio en su caso, sino también los de los municipios. Entonces las cifras anteriores se modifican.

Según el cálculo publicado por *Schwarz* («Die Finanzsysteme der Grossmächte»), las cifras reales de tributación, teniendo en cuenta ambos conceptos, eran las siguientes.

- (1) Imperio y Estados particulares.
- (2) Ingresos brutos; sólo en monopolios se incluyen ingresos netos.
- (3) Estos datos han sido tomados de la publicación alemana sobre la reforma financiera del imperio en 1909. — (N. DEL T.)

En 1908 el gravamen por cabeza de la población fué, en marcos:

	Gravamen total	Corresponde en % a los impuestos	
		directos	indirectos
Alemania.....	51,2	48,0	52,0
Gran Bretaña.....	91,2	64,4	35,6
Francia.....	83,7	36,4	63,3
España (1).....	43,2	44,5	55,5
Méjico (1).....	14,8	10,2	89,8
Brasil (1).....	17,2	1,1	98,9
Argentina (1).....	51,3	2,8	87,2

Como se acostumbra considerar a los impuestos directos como gravamen de las clases superiores y a los indirectos como gravamen de las clases inferiores, resulta que la Gran Bretaña superaba aún más a los otros dos Estados en el año 1908 cuando se tenía en cuenta la imposición municipal que cuando solamente se consideraba la imposición por el Estado. Francia, por el peso del octrois municipal, está muy por bajo de Alemania, donde la relación en favor de los impuestos se mejora cuando se tiene en cuenta la imposición municipal, pues el 90 por 100 de ésta o más consiste en impuestos directos. Pero hay que observar que la imposición comunal inglesa en su mayor parte sólo de nombre es directa, pues recae fundamentalmente sobre el usuario de inmuebles, por lo que muchas veces hace el efecto de un impuesto sobre el gasto y recae también sobre personas de poca capacidad de prestación (§ 198).

Antes de la guerra, la situación por lo que respecta en particular a los impuestos sobre el gasto era la siguiente:

En *Alemania* no puede hablarse de la imposición uniforme sobre el gasto hasta la fundación de la Zollverein y del imperio. Entonces los ingresos principales del imperio eran las aduanas y los impuestos sobre la sal, el tabaco, azúcar, alcohol, cerveza y naipes. Hasta la ley imperial de 26 de julio de 1918 el impuesto sobre la cerveza sólo estaba unificado en la Alemania del Norte, que a este efecto constituía una comunidad tributaria; los tres Estados del Sur y Alsacia-Lorena conservaron sus propios impuestos sobre la cerveza. Como los impuestos sobre el gasto eran casi exclusivamente atribución del imperio, los Estados actúan a este respecto en límites muy reducidos. En varios Estados existe el impuesto sobre perros; en algunos, el impuesto sobre el vino (Baden, Wurtemberg); en otros, el impuesto sobre carnes (Sajonia y Baden) y el impuesto de licencia para la venta de alcohol (Wurtemberg).

(1) Datos que figuran por primera vez en esta edición. — (N. DEL T.)

Según la liquidación correspondiente al ejercicio de 1913, el rendimiento de las aduanas y de los impuestos de consumo propiamente dichos fué, en cifras absolutas y en millones de marcos, el siguiente:

Aduanas.....	679,32
Impuesto sobre el tabaco.....	11,42
» » cigarrillos.....	42,70
» » el azúcar.....	173,75
» » la sal.....	62,39
» » el alcohol.....	193,77
» » el vinagre.....	0,80
» » la cerveza.....	130,01
» » vinos espumosos.....	9,51
» » medios de alumbrado...	15,07
» » cerillas.....	20,13
Total.....	1.338,87

Los Estados del Sur percibían sus propios impuestos sobre la cerveza, que en 1913 rendían: en Baviera, 66; en Wurtemberg, 14; en Baden, 13; en Alsacia-Lorena, 8 millones de marcos. El impuesto sobre el vino rendía: en Wurtemberg, 2; en Baden, 2; en Alsacia-Lorena, 0,9. El impuesto sobre carnes: en Sajonia, 6,25; en Baden, 0,8; otros impuestos de consumos, en Alsacia-Lorena algo más de 2 millones de marcos.

En la *Gran Bretaña*, en el año 1912, la mayor parte con mucho de los grandes rendimientos de las aduanas e impuestos sobre el gasto, incluidas las licencias, corresponde al alcohol, vino, cerveza, tabaco y té que por sí solos rinden 70 millones, de los 77 millones de libras que produjeron todos los impuestos de este grupo. *Rusia* apela en mayor medida a los impuestos sobre bebidas; de los demás impuestos son dignos de mención por sus rendimientos los que recaen sobre el azúcar, las cerillas y aceites minerales. De antiguo está muy desarrollada en *Francia* la imposición sobre el gasto, principalmente el monopolio del tabaco al lado de las aduanas e impuestos sobre bebidas. Es aquí notable el aumento experimentado desde 1870 de los pequeños impuestos sobre el gasto (sobre papel, cerillas, bujías, etc.). En *Italia*, a más de los monopolios sobre el tabaco y la sal, existen impuestos sobre el vino y la carne (éste en forma de impuestos de puertas), sobre la cerveza, bebidas alcohólicas, azúcar, etc., que rinden importantes rendimientos. También en la mayor parte de los demás Estados europeos rinden importantes ingresos las aduanas, los impuestos sobre bebidas, sobre el tabaco y el azúcar.

La *guerra mundial* provocó también grandes modificaciones en la imposición sobre el gasto y el consumo. Se elevaron numerosos impuestos, transformando en parte sus fundamentos, y se establecieron otros nuevos. Pero en ninguna parte se sometieron directamente a gravamen los artículos de primera necesidad, a excepción de la fuerte elevación del impuesto sobre la sal en Italia. Por lo demás, apenas si ha habido fuente

de gravamen que pasase inadvertida al ojo avizor de los ministros de Hacienda, y muchos objetos de gravamen han experimentado durante la guerra una reiterada elevación de sus tipos.

En *Inglaterra* es donde relativamente se apeló en menor grado a estos impuestos. Se elevaron las exacciones sobre el alcohol, la cerveza, el té, cacao, café, achicoria, azúcar y sacarina, frutas secas, tabaco, gasolina y medicinas. Por dos y tres veces se elevaron los tipos de gravamen sobre la cerveza, el té, cacao, achicoria, azúcar y tabaco. El efecto de estas elevaciones de gravamen se revela en las siguientes cifras (tomadas de *Prion*, «*Steuer- und Anleihepolitik in England während des Krieges*», Berlín, 1918) en millones de libras esterlinas:

	Presupuesto para 1917/18	Liquidación del ejercicio de 1913/14
Alcohol.....	10,55	23,98
Cerveza.....	15,10	13,66
Té.....	14,00	6,50
Cacao.....	1,03	0,34
Café.....	0,55	0,18
Achicoria.....	0,05	0,04
Frutas secas.....	0,50	0,51
Tabaco.....	33,93	19,28
Gasolina.....	1,45	0,84
Medicinas.....	0,66	0,36
Azúcar.....	16,75	3,33
Total.....	94,56	68,02

Como nuevos impuestos se introdujeron los siguientes, cuyo rendimiento probable en millones de libras esterlinas es:

Películas cinematográficas.....	0,18
Relojes.....	0,30
Automóviles.....	—
Instrumentos de música.....	0,05
Espectáculos.....	4,50
Cerillas.....	1,20
Aguas de mesa y azúcar.....	1,40
Licencias para venta de gasolina.....	0,28

Estos nuevos impuestos se calcula rendirán en total unos 8 millones de libras esterlinas.

En mayor grado que *Inglaterra* se apeló en *Francia* durante la guerra a los impuestos indirectos (véase *Respondek*, «*Steuer- und Anleihepolitik in Frankreich während des Krieges*», Berlín, 1918, y mi libro «*Die Kriegsfinanzen*», segunda edición, Leipzig, 1917). Se elevaron los impuestos sobre la cerveza, el vino, alcohol y licores, vinagre, naranjas, azúcar, tabaco, café y achicoria, cacao y chocolate, pimienta, canela, nuez moscada, vainilla, té y las exacciones sobre caballos, mulos, carrua-

jes, sociedades y asociaciones y licencias de caza. Impuestos de nueva creación se establecieron sobre billetes de teatro, cines y conciertos, billetes de entrada a museos, sobre aguas minerales y especialidades farmacéuticas. Por ley de 31 de diciembre de 1917 se estableció, a más del impuesto sobre pagos, un impuesto sobre el consumo de mercancías de toda especie, a partir de un determinado importe mínimo, con tipos más elevados para los artículos de lujo.

Italia, dada la pequeñez relativa de sus reservas tributarias, se vió obligada a obtener el mayor rendimiento posible de los impuestos sobre el gasto y el consumo. A este efecto se elevaron los existentes y se establecieron otros nuevos. Se elevaron los precios de las labores de tabacos y de la sal, así como los impuestos sobre la cerveza, el alcohol, el azúcar, las bicicletas y automóviles. Impuestos nuevos se establecieron sobre aceites minerales, petróleo, jabón, café, perfumería y productos farmacéuticos; un impuesto de lujo sobre artículos de toda clase de metales preciosos y joyas. El impuesto sobre billetes de entrada a los cines se extendió. Y el impuesto sobre cerillas y naipes se substituyó por el monopolio.

En *Austria*, las medidas fiscales de guerra en el campo de la imposición sobre el gasto empiezan a adoptarse en el año 1915, en cuya fecha se eleva el impuesto sobre el alcohol y la cerveza y los precios de los tabacos. Se estableció un nuevo impuesto sobre el alumbrado y el monopolio de la sacarina. La elevación del impuesto sobre la cerveza y el alcohol no dió el resultado apetecido; los rendimientos fueron mucho menores que los del tiempo de paz.

En el *imperio alemán* en el año 1916 se elevan los impuestos sobre el tabaco y cigarrillos y se establece el impuesto sobre la venta de mercancías. El impuesto sobre el alcohol se substituyó por el monopolio. En 1917 se establece el impuesto sobre el carbón; en 1918 se modifica el impuesto sobre ventas imponiendo a los artículos de lujo un mayor gravamen; se eleva el impuesto sobre vinos espumosos; se establecen nuevos impuestos sobre el vino y aguas minerales; se modifica el impuesto sobre la cerveza aumentando su rendimiento. Se elevan los tipos de gravamen de los impuestos sobre el tabaco, cerillas, naipes y ventas. (Véanse § 198 y § 5 del apéndice.)

* * *

En *España* la recaudación líquida en millones de pesetas fué, por los principales conceptos a que ahora nos referimos:

	Aduanas	Consumos	Alcoholes	Azúcar	Transportes	Timbre	Alumbrado
1900	168,4	83,8	2,6	11,7	19,6	54,3	2,9
1910	168,7	58,7	15,2	38,9	24,9	80,9	6,9
1913	224,6	47,5	18,5	44,1	28,7	97,8	9,6
1920	311,6	27,4	33,3	28,9	55,3	194,7	17,8

Bibliografía.—*F. Eschenmayer*, «Ueber die Konsumtionsteuer», Heidelberg, 1813.—*F. Lassalle*, «Die indirekte Steuer und die Lage der arbeitenden Klassen», Zurich, 1863.—*O. Gandil*, «Ueber die bei der Auswahl und Höhe der indirekten Steuern massgebenden Gesichtspunktens», Gotinga, 1880.—*F. Holzer*, «Historische Darstellung der indirekten Steuern usw.» (in fast allen zivilisierten Staaten), Viena, 1888.—*Capellari delle Colombe*, «I dazi di consumo in Italia», Florencia, 1866.—*Ricca-Salerno*, «Die Reform der indirekten Steuern in Italien» (Finz. Arc., 1884).—*J. Wolff*, «Die indirekten Steuern in Russland» (Finz. Arc., 1885).—*v. Aufsess*, «Die Zölle und Steuern des Deutschen Reichs», 1886; 6. Auf. bearbeitet von *R. Wiesinger*, 1912.—*K. Kirsch*, «Die indirekten Steuern und Zölle in Elsass-Lothringen», Finz. Arc., 1888.—*Koerner*, «Die indirekte Besteuerung und industrielle Technik in ihren Wechselbeziehung» (Zeitsch. f. Volksw. 1895).—*Zeller*, «Die Aufwandsteuern» (Schönbergs Handb. der Pol. Okonomie, 4^a ed., t. III, 1897).