2. Impuestos sobre la harina, la carne y la sal (Impuestos de consumo)

§ 176. 1. *El impuesto sobre la harina (sobre la molienda o sobre el pan).* Por este impuesto se grava el consumo del pan, es decir, la renta que se manifiesta en el consumo del pan. Prescindiendo de los derechos aduaneros sobre los cereales que fundamentalmente son derechos protectores, esta imposición se lleva a cabo en forma de *impuestos sobre la molienda* o en forma de *impuestos de puertas*.

El *impuesto sobre la molienda* se liquida teniendo en cuenta el peso o medida de los cereales que se destinan a la elaboración del pan, y se recauda cuando se muelen los cereales. Para asegurar la percepción de este impuesto se adoptan una serie de medidas de control, tales como, por ejemplo, la prohibición de molinos de mano, la inspección de los locales de molienda; o se dan normas sobre el modo de entrar en fábrica el cereal y de sacar la harina, o se obliga a la instalación de aparatos de peso y medida oficialmente controlados, etc.

El *impuesto de puertas* grava sólo el consumo del pan en las ciudades; y la recaudación se efectúa en el momento en que los cereales o la harina traspasan los límites territoriales de las ciudades cerradas.

Aunque el impuesto sobre el pan, como gravamen de un artículo de consumo general imprescindible, proporciona al Estado

grandes ingresos, su condenación ante la ciencia es general, principalmente por dos motivos.

En primer lugar, en efecto, una imposición sobre el pan, es decir, que recaiga sobre todo el pan consumido en un país, ofrece enormes dificultades técnicas. Como impuesto sobre la molienda es caro y molesto por la necesaria inspección de los innumerables molinos aislados y como impuesto de puertas grava únicamente a la población ciudadana y requiere un gravamen compensador de la población rural, para lo cual no es fácil hallar una relación adecuada.

En segundo lugar, el impuesto sobre el pan, como imposición de un artículo necesario para la vida, aun cuando se tenga en cuenta la distinta calidad de los cereales, es especialmente opresor para las clases menos acomodadas de la población. Pues no se da en este caso el supuesto de toda imposición sobre el gasto, es a saber, que el propio contribuyente se grava o se descargue el gravamen en relación con su renta. El consumo de pan de las clases pobres, es mucho mayor que el de las acomodadas. El impuesto sobre el pan grava además muy desigualmente a las clases más pobres; a las familias numerosas más pesadamente que a las de pocos hijos; al obrero que percibe su salario en dinero, más pesadamente que al que es mantenido por el patrono. Este impuesto se justificaría en cierto modo cuando los impuestos directos eximiesen en absoluto las rentas pequeñas hasta una cuantía relativamente elevada.

Los impuestos sobre el pan se han abolido por lo general como *impuestos del Estado*, excepción hecha de los derechos aduaneros sobre harinas y cereales, para cuyo establecimiento y cuantía de gravamen son decisivos otros motivos distintos de los fiscales. Como *impuestos municipales* se han consolidado en muchos países en forma de impuestos de puertas.

Prusia. — Por ley de 30 de mayo de 1820 se reguló de nuevo el impuesto sobre molienda conjuntamente con el impuesto sobre carnes y el impuesto de clases. Se dejó subsistir el impuesto sobre el pan y la carne en las 132 grandes ciudades y en su lugar se estableció en los municipios rurales el impuesto de clases. El impuesto de molienda recaía sobre los cereales introducidos en la ciudad y los molidos en las fábricas y molinos de la localidad, graduándose el impuesto según la clase de los productos. El impuesto sobre la carne recaía en parte sobre el peso y en parte sobre las cabezas de ganado sacrificadas en la ciudad o importadas. Por leyes de 1848 y 1851 se cedió a los municipios una parte del rendimiento de estos impuestos y por ley de 25 de mayo de 1873 se abolieron como

impuestos del Estado en las ciudades y se sustituyeron por el impuesto de clases, permitiendo a los municipios que en caso de necesidad continuasen percibiendo el impuesto de carnes. La ley de exacciones locales de 14 de julio de 1893 determina en su art. 14 que los impuestos sobre el consumo de carne (excepto volátiles), cereales, harinas, patatas y artículos de arder, no podrían establecerse de nuevo, ni elevarse los tipos de gravamen donde estos impuestos existiesen.

En los demás *Estados alemanes* no existe ya la imposición del pan como impuesto del Estado. Los impuestos sobre cereales y carnes percibidos por los municipios, principalmente en la Alemania del Sur, han sido abolidos en toda Alemania a partir del 1.º de abril de 1910, conforme a lo establecido en el art. 13 de la ley sobre la tarifa aduanera de 25 de diciembre de 1902. Pero no se ha logrado el abaratamiento del pan a que con esa medida se tendía.

En *Italia* se abolió el impuesto sobre el pan y cereales en los años 1880 y 1884. Pero subsistió en los municipios hasta el 30 de junio de 1904 (ley de 22 de enero de 1902).

España. — El impuesto interior sobre el *trigo y sus harinas*, establecido con carácter transitorio por la ley de presupuestos de 26 de junio de 1874, fué refundido en el de consumos en 8 de mayo de 1875. La ley de 7 de julio de 1888 incluyó en la tarifa primera del *impuesto de consumos*, aplicable a todas las poblaciones, el trigo y sus harinas, con una cuota para el Tesoro de una peseta en las poblaciones de hasta 20.000 habitantes y de 1,15 como máximo en las de más de 100.001 habitantes, pudiendo los ayuntamientos imponer un recargo de hasta el 100 por 100. El reglamento de 11 de octubre de 1898 establece que las harinas cernidas y el pan adeudarán las cuotas de los granos respectivos con $\frac{1}{5}$ de aumento.

Por ley de 19 de julio de 1904 se estableció que a partir del 1.º de enero de 1905 dejarían de percibirse los derechos para la Hacienda y los recargos municipales que gravan el trigo y sus harinas, el pan cocido y los demás productos derivados de los mismos.

Bibliografía. — *F. Ferrara*, «La tassa sul macinó», Florencia, 1865. — *El mismo*, «La tassa sul macinato deve abolirsi, mantenersi o riformarsi?», Florencia, 1871. — *Ricca-Salerno*, «Die Reform der indirekten Steuern in Italien» (Finz., Arch., 1884). — *M. v. Heckel*, «Schlacht- und Mahls-teuer» (Handw. d. Staatsw., 3.ª ed.).

§ 177. 2. *El impuesto sobre la carne o de degüello.* — La imposición sobre el *consumo de la carne* puede efectuarse o bien en forma de *impuesto de degüello* propiamente dicho, o bien en forma de *impuesto de puertas* y además en forma de un *impuesto de comercio o venta*.

Como *impuesto de degüello* se devenga o bien antes del degüello, teniendo en cuenta el número y clase de cabezas de ganado, o el peso de los animales que hayan de ser sacrificados; o bien por

el peso de la carne destinada al consumo, habida cuenta también de la clase de ganado. En una y otra forma el impuesto se satisface por el que lleva el ganado a sacrificar, pudiendo reintegrarse de su pago imponiéndolo al consumidor.

Como *impuesto de puertas* sobre la carne y el ganado, se devenga y percibe del mismo modo que el impuesto de puertas sobre cereales y harinas.

Como *impuesto de comercio o de ventas* se percibe en forma de una exacción por la venta del ganado, bien sobre todo el ganado, o sólo sobre algunas clases, y a veces superpuesto al impuesto de degüello propiamente dicho.

El impuesto sobre carnes, en sí, ofrece menos reparos que el impuesto sobre el pan. El consumo de carne implica ya una mayor renta; se armoniza mejor con la renta, pues las clases más acomodadas consumen más carne; y permite, en cierto grado al menos, aplicar un tipo de gravamen en relación con la calidad de la carne. Pero no puede eliminarse el reparo de que cuando el impuesto es elevado puede reducirse más de lo conveniente el consumo de las clases menos acomodadas. Mayores son los reparos por lo que respecta a las dificultades técnicas que ofrece el impuesto de degüello como impuesto del Estado. No es posible implantar un impuesto general sobre la carne que grave uniformemente la consumida en la ciudad y en el campo. La recaudación del impuesto es fácil en aquellos lugares donde es obligatorio el sacrificio del ganado en mataderos públicos, así como en las llamadas ciudades cerradas. Pero en los municipios rurales no es posible, aun con rigurosas medidas de control, gravar todo el consumo de carne; eluden principalmente todo control los ganados sacrificados en el domicilio del consumidor. Se ha procurado atenuar este inconveniente por el sistema del concierto con los carniceros que satisfacen una cantidad alzada. Pero este sistema, como el de la imposición sobre el comercio de ganados (no como impuesto industrial, sino como impuesto indirecto sobre el gasto), es un paliativo defectuoso, pues que de antemano renuncia a gravar uniformemente el consumo de la carne de un país. Además eluden fácilmente el impuesto muchos consumos de carne que justamente revelan una renta imponible, tales como el consumo de volátiles, caza menor, etc.

Por estos motivos se ha abolido por lo general el impuesto sobre la carne, como impuesto del Estado, excepción hecha de los derechos aduaneros, mientras que no es raro que se siga percibiendo como impuesto municipal.

Para *Prusia* véase lo dicho al tratar sobre el impuesto del pan.

En varios Estados alemanes existía el impuesto sobre carnes como impuesto municipal, pero se suprimió, a partir del 1.º de abril de 1910 por la ley de la tarifa aduanera de 1902.

España. — Desde el establecimiento de la *imposición de consumos* por ley de presupuestos de 23 de mayo de 1845 se venían gravando las carnes. En la tarifa primera del impuesto de consumos de 7 de julio de 1888, aplicable a todas las poblaciones, se incluyen: 1) carnes vacunas, lanares o cabrías: a) en fresco, se gravan con 5 a 12 céntimos kilogramo, según la población y b) saladas, con 8 a 15 céntimos; — 2) carnes de cerdo: a) frescas, con 8 a 15 céntimos y b) saladas, con 11 a 20 céntimos. Los ayuntamientos, por su parte, podrán imponer un recargo hasta de 100 por 100. En la tarifa segunda, aplicable a las capitales de provincia, puertos de Gijón, Cartagena y Vigo y poblaciones de más de 30.000 habitantes, se gravan las aves caseras y silvestres, liebres y conejos, con cuotas que varían de 3 a 60 céntimos por pieza, según la clase y población.

Al suprimirse el impuesto de consumos por ley de 12 de junio de 1911 se autoriza a los municipios para establecer con carácter ordinario arbitrios sobre carnes frescas y saladas, sin que puedan gravarse los artículos siguientes: aves caseras y silvestres, vivas, muertas, en conserva o de cualquier manera preparadas, incluso las trufadas; liebres y conejos en vivo, muertos, preparados o en conserva.

El Estatuto municipal vigente regula el arbitrio sobre carnes frescas y saladas.

§ 178. 3. *El impuesto sobre la sal.* — La imposición del consumo de la sal se efectúa o bien por el monopolio de la sal o bien por el *impuesto sobre la producción libre*.

En el *monopolio de la sal*, que antes estaba muy extendido, se reserva el Estado la exclusiva de la producción (*monopolio de producción*) o del comercio de la sal (*monopolio comercial*), o ambos conjuntamente, y percibe el impuesto incluido en el precio que establezca para la sal. Consecuencia necesaria del monopolio es que el Estado se reserve también la exclusiva del derecho de importación.

En el *impuesto sobre la producción*, la producción y venta de la sal se abandona a la industria privada y se percibe el impuesto del productor o del importador, según la cantidad o peso de la sal producida o importada.

Es natural que, lo mismo en el caso del monopolio que en el del impuesto, no se someta a gravamen la sal que no se destine a la alimentación del hombre, es decir, la destinada a pasto del ganado o a fines químicos o industriales. Para evitar la defraudación se acostumbra desnaturalizar la sal destinada para alimento

del ganado, añadiendo a esta sal ciertas materias que la hagan inutilizable para el consumo del hombre.

Desde el punto de vista puramente técnico no hay motivo alguno para gravar la sal en forma de monopolio. Como la producción solamente puede llevarse a cabo en escasos lugares, adoptando algunas medidas de control no es fácil que se dé la defraudación en gran escala. Por otra parte, no es necesario gravar la sal, teniendo en cuenta su calidad, cosa que fácilmente puede hacerse en caso de monopolio. Consiguientemente, el impuesto de producción sobre la sal, que no es más molesto para la producción y el comercio de este artículo que los impuestos sobre otros artículos, no ofrece inconveniente.

Ahora bien, por lo que respecta al *impuesto de la sal en su relación con los supremos principios tributarios*, la teoría lo condena unánimemente. Y ello por motivos análogos a la condenación del impuesto sobre el pan. Dada la absoluta necesidad del consumo de la sal, el impuesto sobre este artículo actúa al modo de una capitación y consiguientemente grava a las clases inferiores de un modo más pesado que a las clases superiores de la sociedad, y además la agricultura y ciertas industrias resultan perjudicadas por este impuesto. La supresión del impuesto y su sustitución por otros tributos más adecuados debe, pues, recomendarse teóricamente.

Pero, frente a los ataques que se dirigen contra este impuesto, debe realizarse que por lo general no es muy gravoso, que recae sobre un artículo cuyo precio es extraordinariamente pequeño en relación con su valor de uso y que este impuesto es el más adecuado como imposición compensadora allí donde los impuestos directos eximen o gravan muy moderadamente las pequeñas rentas. Cuando se suprime completamente este impuesto debe en todo caso existir la seguridad absoluta de que la abolición del impuesto tendría las consecuencias apetecidas, a saber, que el precio de la sal se reduciría realmente en el importe del impuesto y consiguientemente se desgravaría al consumidor. Repetidamente se ha hecho la experiencia de que al abolirse los impuestos indirectos sobre el gasto; como, por ejemplo, el impuesto sobre carnes y harinas, el precio de los artículos en cuestión no se reducía, o al menos no se reducía en el total importe del impuesto, porque los productores y comerciantes pudieron conservar el precio antiguo en forma que éstos se enriquecían, mientras que los consumidores no ganaban nada y el Tesoro perdía este ingreso.

A. *Impuesto de fabricación.* — Es de fecha reciente en *Alemania*. Hasta entonces existía en la mayor parte de los Estados alemanes el monopolio de la sal; en Wurtemberg y Baden como monopolio de producción; en Baviera y Kurhessen como monopolio de producción y de venta. Por el Tratado de la Unión Aduanera de 8 de mayo de 1857, y la ley de la Confederación de la Alemania del Norte de 12 de octubre de 1867, se estableció el libre tráfico de la sal en toda la Unión Aduanera, sometiendo a la sal producida en este territorio a un impuesto de 12 marcos los 100 Kg. y gravando la sal extranjera con un derecho aduanero (de 12,80 marcos desde el arancel de 1.º de noviembre de 1879). Se exime la sal no destinada al consumo humano, desnaturalizándola. El rendimiento del impuesto en el ejercicio de 1913 fué de 62,4 millones de marcos (1).

En *Francia* la ley fundamental relativa a este impuesto es de 28 de diciembre de 1848. El impuesto es de 10 céntimos por kilogramo. El derecho aduanero, desde la ley de 19 de abril de 1889 es de 2,40 francos por 100 kilogramos de sal bruta y de 3,30 francos para la sal refinada. El rendimiento de este impuesto fué en 1913 de 11,1 millones de francos.

En los *Países Bajos* existe también el impuesto sobre la producción, juntamente con el derecho aduanero.

España. — Se estableció el impuesto por la ley de presupuestos de 1874, que lo incluyó en el de consumos al tipo de 15 céntimos por kilogramo. Por ley de 11 de julio de 1877 se sustituye por dos impuestos: uno exigible directamente de los ayuntamientos a razón de una peseta por habitante y otro que se fijó en la suma global de 1,000.000 de pesetas repartible entre todos los individuos que explotasen salina, minas y fábricas de sal.

La ley de 31 de diciembre de 1881 los suprime y en su lugar establece otro equivalente a los de la sal que fué también abolido por ley de 18 de junio de 1885. Pero en la ley de 16 de junio de ese mismo año se incluye la sal en la primera tarifa del impuesto de consumos, aplicable a todas las poblaciones, elevándose el gravamen por ley de 30 de agosto de 1896 a 30 céntimos por habitante.

Se suprimió definitivamente por ley de 12 de junio de 1911 a partir del 1.º de enero de 1914.

B. *El monopolio.* — *Austria.* Según la ley de 11 de julio de 1835 se trata de un monopolio de producción y en parte comercial. La importación y tránsito de la sal sólo se permite por concesión especial. El precio

(1) Para acomodar el gravamen a la desvaloración del dinero, por ley de 9 de julio de 1923 se estableció un recargo del 45 por 100 sobre el precio de la venta de la sal al por mayor. Por ley de 12 de noviembre de ese año se fijó el tipo de gravamen en oro, de 0,74 céntimos de marco oro por kilogramo de peso neto de sal; es decir, 7,4 marcos por tonelada cuando antes el gravamen era de 120 marcos por tonelada. Así, el rendimiento de este impuesto, para el año 1925, se calculó en 9,1 millones. La legislación citada aumenta el rigor de las medidas de inspección y control. — (N. DEL T.)

de venta difiere según las localidades e importa para la sal común o de cocina de 16 a 20 coronas los 100 Kg. y algo menos para la sal marina blanca y morena. A esto se añade el derecho aduanero. Iguales normas se aplican en *Hungría*. El rendimiento del monopolio fué en 1912, en *Austria*, 48,6 millones; en *Hungría*, 37,6 millones de coronas.

Italia. — Monopolio de producción y de venta regulado por leyes de 15 de junio de 1865, 14 de julio de 1887 y 28 de julio de 1895. Los precios oscilan entre 40 y 76 céntimos, según la calidad de la sal. Durante la guerra, por decreto de 21 de noviembre de 1915 se elevó extraordinariamente el precio de la sal, que para la sal de comida era de 50 a 100 liras los 100 Kg. La sal industrial y para el ganado se grava también con 15 liras. Está prohibida la importación por cuenta de particulares de la sal. El rendimiento del monopolio en el ejercicio de 1912 a 1913 fué de 84,6 millones de liras. En el proyecto de presupuesto para 1919 a 1920, se estima en 125,3 millones.

Los cantones de *Suiza* tienen también el monopolio de la sal en forma de monopolio comercial. El *Japón* ha establecido el monopolio de venta por ley de 31 de diciembre de 1904.

El *Ecuador* estableció el *monopolio* fiscal sobre la sal por ley de 19 de octubre de 1904. Para fomentar la producción nacional se prohibió la importación; y la administración del monopolio se encarga de exportar el sobrante de la producción, que a veces se regala a los funcionarios o se vende en pública subasta.

C. *Derechos aduaneros sobre la sal sin impuestos* ni monopolio existen en *Rusia*, los *Estados Unidos* y otros países.

Bibliografía. — *Oppelt*, «Die Gesetzgebung über die Erhebung und Kontrollierung der im deutschen Zollverein bestehenden Salzabgaben», Berlín, 1870. — *A. Schmidt*, «Das Salz usw.», Leipzig, 1874. — *A. Offenbacher*, «Geschichte der Besteuerung des Salzes in Deutschland bis zum Jahre 1867» (Finz. Arc., años XXII y XXIII).