

## 9. Juicio crítico de los impuestos sobre el gasto

§ 197. El campo de los impuestos sobre el gasto es el más discutido de toda la tributación. No le han faltado calurosos defensores ni apasionados adversarios. La disputa giraba especial-

mente alrededor de la cuestión de si eran preferibles los impuestos sobre el gasto a los impuestos sobre el producto y la renta, o como se acostumbra decir de ordinario, los impuestos indirectos a los directos.

La consideración de los impuestos sobre el gasto en relación con los supremos postulados tributarios nos ilustrará sobre la medida y límites de su capacidad de prestación para la Hacienda pública. Veamos primeramente su relación con los *postulados de justicia*. Como la imposición sobre el gasto no se basa, como ocurre en los impuestos sobre el producto o el general sobre la renta, en catastros, que determinan partes de producto o la renta total, sino que se mide y liquida por la cuantía del gasto para determinados fines, sólo podrá ser proporcional cuando cada contribuyente pueda gravarse o desgravarse por sí mismo según su capacidad de prestación, esto es, cuando estén en situación de poder acomodar sus gastos a su renta. Cuanto más imprescindible sea el artículo gravado, y cuanto menos se logre graduar el pie tributario a la calidad del artículo, tanto más tendrá el impuesto sobre el gasto el carácter de un impuesto de capitación y tanto más gravosa será su carga sobre las clases inferiores de la sociedad. Cuanto más se logre gravar con el impuesto a los artículos de uso general pero no imprescindible, acomodando el impuesto a la calidad del artículo gravado, tanto más justo será ese impuesto. Si pasamos revista a la serie de los impuestos corrientes sobre el gasto, encontraremos entre ellos, ciertamente, varios, en los cuales es posible que el contribuyente se grave o se desgrave por sí mismo en atención a su renta; así, por ejemplo, en los impuestos sobre bebidas y sobre el tabaco y aun más, en los impuestos sobre el lujo propiamente dicho. Pero apenas cabe duda alguna de que, en general, gravan a las clases inferiores en mayor grado que a las clases más acomodadas. Y aun para aquellos impuestos de consumo que permiten al particular eludir su gravamen, queda en pie el hecho de que los menos afortunados tienen que renunciar con desagrado al goce de esos artículos. El consuelo, no raras veces manifestado, de que las clases inferiores lograrán difundir en todo o en parte tales impuestos de consumo por la elevación del salario, no hay que perderlo en absoluto de vista, pero se carece de un punto de apoyo seguro para determinar cómo y en qué extensión se efectuará tal difusión.

Por lo que respecta en segundo lugar a la relación de los impuestos sobre el gasto con los *postulados económicos* de la tributación, se afirma también a este respecto la imposición sobre el

gasto, tanto más defectuosa cuanto mayor sea el número de artículos de consumo imprescindibles gravados y más elevados los tipos de gravamen. Pues cuanto más ocurre esto tanto más se grava la renta mínima, no la libre, y tanto más pesa sobre el tenor de vida e impide su mejora. Los impuestos sobre el gasto pueden ser perjudiciales a la economía nacional cuando su liquidación y las necesarias medidas de control dificultan e impiden el libre desarrollo de muchas actividades y negocios relativos a la producción de artículos sometidos a gravamen. No puede olvidarse, por último, que la supuesta difusión de la imposición indirecta no siempre se efectúa de un modo adecuado y que el impuesto recae a veces en definitiva sobre el productor o traficante.

Por lo que en tercer lugar respecta a la relación de los impuestos sobre el gasto con los *postulados de la política financiera* habla en favor de aquéllos, su rico rendimiento, su movilidad y su pago insensible.

Es indudable que los impuestos sobre el gasto, a pesar de sus elevados gastos de recaudación, proporcionan tan grandes rendimientos que no se superan fácilmente por los de los impuestos sobre el producto o la renta aun cuando sean elevados los tipos de gravamen de éstos. Su rendimiento aumenta automáticamente en épocas favorables, en las cuales suele, por lo general, aumentar el gasto y el consumo. Son, además, movibles, en cuanto se acomodan a las variaciones de la renta. Pero ello tiene también el grave inconveniente de que es insegura la cuantía de su rendimiento, de que la elevación del tipo de gravamen no siempre tiene por consecuencia aumentar correlativamente los rendimientos del impuesto, y que justamente en épocas desfavorables en las que el Estado necesita en mayor grado de ingresos seguros, no dan el resultado apetecido, porque entonces disminuye también en general el consumo de los artículos gravados. En incuestionable la *insensibilidad* del pago de estos impuestos. Se apela, por lo general, a esta característica cuando se trata de justificarlos como impuestos de las clases desafortunadas. Es la forma más suave de llamar a contribuir a las cargas del Estado a las clases inferiores de la sociedad que no pueden eximirse en absoluto del pago del impuesto, pues éste se percibe en cuotas muy pequeñas, sin que el consumidor se dé cuenta del acto del pago del impuesto. Pero justamente esta insensibilidad con que se pagan los impuestos sobre el gasto constituye un reproche formulado por sus adversarios al afirmar que de este modo se engaña al contribuyente sobre la cuantía de sus prestaciones tributarias. Ciertamente

esta objeción no puede sostenerse en la actualidad, pues la investigación de los políticos sociales imparciales, principalmente la de los representantes de los obreros, ha ilustrado suficientemente a las clases inferiores sobre el gravamen que implican los impuestos del consumo.

Si se comparan los impuestos sobre la renta y el producto con los impuestos de consumo, podrá decirse, ciertamente, en favor de los primeros, que en ellos se manifiesta mucho más claramente el efecto de la tributación sobre la renta, puesto que se basa en magnitudes conocidas y no en el empleo que se da a la renta, que constituye una magnitud desconocida sólo determinable por presunción. Son, además, más seguros, por lo que respecta a la cuantía de su rendimiento y al aumento de éste; es mucho mayor la probabilidad de que se aumente el rendimiento de los impuestos sobre el producto y sobre la renta al elevar los tipos de gravamen que no cuando se elevan los de los impuestos sobre el gasto. En cambio, la recaudación y percepción de aquéllos embaraza más fácilmente a las clases menos acomodadas, por la obligación de tener que pagar en plazo determinado una mayor suma de dinero.

§ 198. Al enjuiciar los impuestos sobre el gasto y especialmente los *impuestos sobre el consumo*, no se puede prescindir del hecho de que ningún Estado culto, por rico que sea, podría satisfacer sus necesidades apelando solamente a los impuestos sobre la renta (y sobre la propiedad), antes por el contrario, necesitan todos apelar en gran medida a los impuestos sobre el consumo. Tampoco puede desconocerse que una gran parte de la carga de los impuestos sobre el consumo se soporta por las clases más acomodadas al lado de las demás clases a quienes grava. Además, el juicio que merecen los impuestos sobre el consumo será más favorable en aquellos tiempos y países en los cuales, por circunstancias extraordinarias, grandes masas de población han perdido el gusto y el espíritu del ahorro y de la formación de capitales y propenden a consumir sus rentas dando satisfacción a un tenor de vida más elevado. En tales épocas parece más necesario tratar con más miramiento a la producción y a la formación de la renta que no al consumo. La completa abolición, o simplemente una fuerte disminución de los impuestos sobre el consumo, tendría por consecuencia un extraordinario aumento de los impuestos sobre la renta y sobre la propiedad, dificultaría el incremento del patrimonio, atenuaría el espíritu de ahorro, elevaría las desigualdades anejas a toda imposición y reforzaría extraordinariamente el

impulso a la defraudación. Esta medida tendría además que adoptarse conjuntamente por los Estados cultos, pues una fuerte elevación de los impuestos sobre la renta y sobre la propiedad adoptada solamente por un país tendría necesariamente por consecuencia, a causa de la supresión de los impuestos sobre el consumo, la emigración de capitales, etc., a los países que aplicasen menores tipos de gravamen. Por último, merece examinarse seriamente la cuestión de si la abolición o disminución de los impuestos sobre el consumo tendría realmente por consecuencia desgravar a las clases inferiores. No es imposible que surja el peligro de que los productores, por medio de conciertos, logren conservar los precios al antiguo nivel, beneficiándose en todo o en parte de la reducción del impuesto.

Por lo demás, por lo que respecta al juicio crítico de los impuestos sobre el consumo, es de importancia decisiva su relación con los demás impuestos del país. Si las pequeñas rentas, hasta una cuantía relativamente elevada, se eximen de los impuestos sobre la renta y otros análogos percibidos por el Estado y corporaciones locales, se justifica la imposición sobre el consumo, siempre que exima de gravamen a los artículos necesarios para la vida.

Por lo general se mide el progreso social en la tributación de un país por la relación de los impuestos directos con los indirectos (§ 175), norma aceptable en general y prescindiendo de circunstancias especiales. Pero, dada la confusión de esta clasificación, parece más adecuado contraponer los impuestos sobre la renta y la propiedad por una parte a los del consumo por otra, con lo cual podrían incluirse en el primer grupo, sin reparo alguno, los impuestos sobre el tráfico. Para el imperio alemán hay que tener en cuenta además que el Reich y los Estados o países conjuntamente constituyen una unidad financiera y, consiguientemente, al hablar de los rendimientos de ambos grupos de impuestos hay que tener también en cuenta los que perciben los Estados particulares. El cálculo hecho por *Gerloff* para el año 1913 da el siguiente resultado:

Corresponden a	En los Estados federados		En el imperio	
	en millones de marcos	en tanto por 100	en millones de marcos	en tanto por 100
Derechos aduaneros e impuestos sobre el gasto.....	79,1	7,12	1.512,4	71,06
Impuestos de tráfico.....	135,1	12,16	246,9	11,60
Impuestos de sucesiones.....	22,8	2,05	46,4	2,18
Impuestos directos.....	874,0	78,67	322,6	15,16
Total.....	1.111,0	100,00	2.128,3	100,00

El imperio y los Estados conjuntamente percibieron, por tanto, de las aduanas e impuesto sobre el gasto, 1.591,5 millones de marcos; 382,3 de los impuestos sobre el tráfico; 69,2 del impuesto de sucesiones, y 1.196,6 de los impuestos directos. La relación se altera esencialmente en favor de los impuestos directos cuando se computan también los impuestos municipales y de las corporaciones locales, pues en éstas los impuestos directos dieron un rendimiento de 1.893,4 millones de marcos; las aduanas e impuestos sobre el gasto, 73,2; los impuestos sobre el tráfico, 79,3. Así, pues, los ingresos percibidos por todas las corporaciones de derecho público en Alemania fueron en 1913:

	Millones de marcos	Tanto por 100
Aduanas e impuestos sobre el gasto....	1.664,7	32,78
Impuestos sobre el tráfico.....*	461,3	9,08
Impuestos de sucesiones.....	69,2	1,36
Impuestos directos.....	2.883,5	56,78
Total.....	5.078,7	100,00

Ciertamente, entre los impuestos directos del imperio, se incluye el primer tercio del Wehrbeitrag. Si se agrupan los impuestos distinguiendo por un lado los llamados impuestos sobre la propiedad y por otro los impuestos sobre el gasto, con lo cual se incluirían en el primer grupo los impuestos de sucesiones y sobre el tráfico, resultaría:

	Tanto por 100	Sin incluir el Wehrbeitrag
Los llamados impuestos sobre la propiedad.....	66,84	64,64
Los demás impuestos.....	33,17	35,36

Tales cálculos no permiten ciertamente dar una idea del gravamen efectivo de cada clase social y de renta. Pues en el rendimiento de los impuestos sobre el gasto colaboran también fuertemente las clases más acomodadas, y al contrario, en los impuestos sobre la renta participan también, aunque en menor tanto por ciento, las clases menos acomodadas. Las investigaciones sobre la cuantía del gravamen tributario para las rentas de distinta cuantía han de tomarse con reserva, dada la falta de material adecuado y suficiente. *Wittschewsky* estima que en el imperio alemán en el año 1910 el 60 por 100 de las aduanas se satisfacía por 48 millones de habitantes que gozaban de una renta inferior a 1.500 marcos y el 39,2 por 100 por 16 millones de habitantes con renta superior a esa cifra, siendo la carga por cabeza de 6,6 y 12,8 marcos; en los impuestos sobre el consumo las cifras eran, respectivamente, de 64,9 y 35,1 por 100 y la cuota por cabeza de 9 y 14,6 marcos. En cambio, del rendimiento de los impuestos sobre la renta y sobre la propiedad, cifrado en 2.000 mi-

lones de marcos, una sexta parte recaía sobre los ciudadanos cuya renta era menor de 1.500 marcos, siendo el gravamen de 7 marcos por cabeza y el resto, ó 104 marcos por cabeza, recaía sobre los que disfrutaban de mayor renta. A base de los presupuestos familiares estima *Gerloff* que antes de la guerra en Alemania el gravamen por aduanas y demás impuestos sobre el consumo en rentas inferiores a 600 marcos era de 4 4 a 6,3 por 100; en rentas de 800 a 1.200 marcos, de 4,4 a 6,5 por 100; en rentas de 1.200 a 2.000 marcos, de 3,6 a 5,1 por 100; en rentas de 2.000 a 4.000 marcos, de 2,2 a 3,2 por 100; en rentas de 4.000 a 6.000 marcos, de 1,3 a 1,9 por 100; en rentas de 10.000 a 50.000 marcos, de 1 a 1,5 por 100; y en rentas más elevadas sólo del 1 por 100. Lo contrario ocurre en los impuestos sobre la renta (del Estado, municipios e iglesias). Para rentas inferiores a 800 marcos estima que el gravamen es del 1,2 por 100 y ese gravamen se eleva, respectivamente, para las categorías de renta hasta 10.000 marcos antes mencionadas, a 1,8, 3,8, 4,8, y 8,5 por 100; para rentas de 30.000 marcos, 9 por 100; para rentas de 50.000 marcos, 11 por 100; para rentas de 100.000 marcos, 11,5 por 100; para rentas de 200.000 marcos, 12 por 100. Si se añaden los impuestos sobre el patrimonio resulta una escala que empieza con el 6 por 100 para las rentas de 1.000 marcos y termina con el 14 por 100 para las rentas de 100.000 marcos. Según esto, resultaba en aquella época un fuerte gravamen progresivo inverso, impuesto por las aduanas e impuestos sobre el consumo sobre las clases inferiores y media y una imposición progresiva aun más fuerte sobre las clases acomodadas y ricas por lo impuestos sobre la renta y el patrimonio. La imagen sería aún más favorable en el sentido de una progresiva imposición total si se incluyeran también en el cálculo los impuestos de sucesiones y sobre el tráfico.

A consecuencia de la guerra y la penuria financiera de muchos Estados a la terminación de aquélla se altera en gran medida la relación de los distintos grupos de impuestos. A continuación damos a conocer los cálculos de *Gerloff*, *O. Schwarz* y *Respondek* respecto a la relación de los impuestos en Inglaterra, Francia y los Estados Unidos en los últimos años de guerra.

Según los cálculos de *Príon*, en los cuatro años de guerra de 1914-15 a 1917-18 percibió *Inglaterra* por impuestos del Estado la cantidad total de 1.844 millones de libras esterlinas, de los cuales corresponden:

A las aduanas e impuestos indirectos.	438,6 millones,	ó 23,8 por 100
A los demás ingresos .....	281,6	» 15,3 » »
A los impuestos directos .....	1.124,4	» 60,9 » »

En total pagaba el inglés al finalizar el cuarto año de guerra 327,5 pesetas por cabeza contra 104,5 antes de la guerra, de las cuales 61,25 pesetas corresponden a las aduanas e impuestos sobre el gasto y 256,25 a los impuestos directos, incluido el impuesto sobre las ganancias de la guerra.

*Schwarz* («Finanzpolitik in Reich, Staat und Gemeinde», Stuttgart, 1919) hace el siguiente cálculo, en el que las cifras de 1913 son de rendi-

mientos efectivos y las de 1918 presupuestas y no tiene en cuenta el rendimiento de los impuestos de guerra por su carácter provisional, a fin de hacer susceptible la comparación.

	Impuestos indirectos		Impuestos directos	
	Millones de libras esterlinas	En %	Millones de libras esterlinas	En %
1913-14.....	75	52,4	68	47,6
1918-19.....	157	32,6	325	67,4
Incremento .....	82	109,0	257	378,0

Para los *Estados Unidos* llega el mismo autor a los siguientes resultados:

	Impuestos indirectos		Impuestos directos	
	Millones de marcos	En %	Millones de marcos	En %
1915-16.....	600	85,5	125	17,5
1917-18.....	1.267	47,6	1.395	52,4
1918-19.....	1.271	35,8	2.282	64,2

Tampoco se incluye aquí el rendimiento de los impuestos de guerra que fué de 1.000 millones de dólares para 1917-18 y de 3.200 millones para 1918-19.

*Francia* da una imagen distinta. Según los cálculos de *Respondek* hasta fines de 1917 el plus de rendimiento de los impuestos elevados durante la guerra o establecidos de nuevo fué en total de 2.323 millones de francos, de los cuales 1.042,5 corresponden a los impuestos directos y 1.280,5 a los impuestos indirectos, de modo que el tanto por ciento que corresponde a los primeros es del 45 por 100 y a los últimos del 55 por 100.

*Pistorius* estima que en el año 1920 el tanto por ciento de gravamen es el siguiente:

	Impuestos directos	De tráfico	Indirectos
En el imperio alemán.....	54	15	31
Inglaterra .....	42	5	53
Francia .....	25	35	40

En *Italia*, el 66 por 100 del total rendimiento tributario corresponde a los impuestos indirectos. En Alemania, la relación entre los impuestos directos y los demás impuestos en 1.º de mayo de 1922 era de 40 a 60.

Según nuestros cálculos, a base de los presupuestos para 1921, llegamos a los siguientes resultados:

	Imperio alemán en millones de marcos	Francia en millones de francos	Inglaterra en millones de libras
Impuestos directos, incluido el de sucesiones.....	28.245	2.738,7	657,0
Impuestos y tasas de tráfico .....	7.695	5.769,9	25,2
Otros impuestos .....	23.989	6.698,6	353,2
O en tantos por ciento			
Impuestos directos....	47,1	18	63,5
Impuestos de tráfico..	12,9	44	2,4
Otros impuestos.....	40,0	38	34,1

Según el presupuesto del imperio alemán para 1922, por las leyes tributarias de 8 de abril de 1922 se altera la relación de los grupos tributarios. Corresponder a los impuestos directos, incluido el impuesto de sucesiones, 38.250 millones de marcos, o sea, el 35,6 por 100; a los impuestos sobre el tráfico, 9.993 millones, o sea, 9,6 por 100; a los demás impuestos, 58.137 millones, o sea, 54,8 por 100. La legislación tributaria de 20 de julio de 1922 eleva aun más la parte en los impuestos directos.

Según la Memoria publicada en el imperio alemán con motivo de la reforma financiera de 1909, los datos relativos a *España* comparados con los de otros países son los siguientes:

La total carga tributaria del imperio, Estados y corporaciones locales fué, en millones de marcos y en el año de 1907:

	Alemania	Francia	Gran Bretaña e Irlanda	España	Argentina
Impuestos directos....	1.503,0	907	2.014	400,5	8,1
Impuestos de sucesiones.....	45,0	211	382	424,2	269,6
Impuestos sobre gastos y consumos....	1.190,2	1.669	1.403	119,0	19,7
Impuestos de tráfico..	262,4	462	308	?	—

En España, según cálculos de *Bernis* («La Hacienda española»), la proporción de los ingresos del Estado de carácter tributario era, antes de la guerra:

Impuestos personales.....	2,3	por 100
Impuestos reales.....	36,4	» »
Impuestos sobre adquisiciones complementarias.....	8,9	» »
Impuestos sobre gastos y consumos.....	52,4	» »

**Bibliografía.** — *W. Gerloff*, «Die steuerliche Belastung in Deutschland während der letzten Friedensjahre», Berlín, 1916. — *Wittschewsky*, «Die steuerliche Belastung im deutschen Volke» (Ann. d. D. R. 1911). — *W. Prión*, «Steuer- und Anleihepolitik in England während des Krieges», Berlín, 1918. — *E. Respondek*, «Steuer und Anleihepolitik in Frankreich während des Krieges», Berlín 1918. — *O. Schwarz*, «Finanzpolitik in Reich, Staat und Gemeinde» (Finanz- und volkswirtschaftliche Zeitfragen, cuaderno LVIII, Stuttgart, 1919).

---