

## 5. Los impuestos

§ 19. Aun cuando no ofrece duda alguna que las tasas tienen amplio campo de aplicación en la Hacienda municipal, no obstante también juegan en ésta el papel más importante los impuestos. Hay numerosas instituciones a las cuales no es aplicable la tasa por no haber ningún contacto directo entre la administración municipal y el particular, aun cuando manifiestamente pueda beneficiar principalmente a ésta o a aquella clase, o también porque la institución existe y funciona de un modo inseparable en interés de la generalidad. Sin impuestos los municipios no estarían en situación de satisfacer sus funciones. Los gastos de policía, cuidado de pobres, de caminos y de enseñanza, los cuales, por el hecho de estar basados en el interés de la comunidad, se los ha hecho obligatorios, tanto en los municipios urbanos como en los rústicos, han contribuído de un modo decisivo, por su rápido aumento, a que en unos y en otros municipios adquieran los impuestos una creciente importancia.

Por lo que respecta al concepto, naturaleza económica, terminología, etc., no hay, en general, diferencia alguna entre la imposición del Estado y la municipal; en cambio, existe una diferencia esencial por lo que respecta a la extensión del derecho impositivo de los municipios frente al del Estado, así como por lo que respecta a los postulados de la liquidación y determinación del gravamen tributario.

Mientras el Estado regula la imposición de un modo autónomo sin más límites que aquellos que derivan de tener en cuenta la conservación permanente de la capacidad de prestación de sus ciudadanos, el *derecho impositivo de los municipios* está limitado objetiva y territorialmente.

Está *limitado objetivamente* porque el derecho de soberanía de los municipios es limitado, puesto que los municipios están

subordinados al Estado. Esto se manifiesta en el influjo del Estado sobre el derecho impositivo municipal. El sistema impositivo municipal tiene que acomodarse y plegarse al sistema de impuestos del Estado para no ocasionar a éste ningún género de competencia dañina; está condicionado por el sistema impositivo del Estado y según las tendencias que dominen en las legislaciones depende en más o en menos de éste. Esta situación de subordinación se manifiesta del modo más claro allí donde los municipios y corporaciones locales no pueden ejercer su derecho impositivo estableciendo impuestos propios, sino solamente percibiendo recargos sobre los impuestos del Estado. El Estado, por medidas legislativas, puede atribuir también a los municipios ciertos impuestos para la satisfacción de sus propias necesidades y puede reservarse con carácter de exclusividad otros impuestos.

El derecho impositivo de los municipios está *limitado territorialmente*, esto es, abarca un pequeño territorio y un limitado número de personas. Consiguientemente, la conexión entre las funciones y la obtención de medios para satisfacerlas, que en el gran complejo del Estado fácilmente desaparece, puede conservarse en múltiples graduaciones y direcciones. De aquí que en la imposición municipal sea aplicable y en sí justificada la imposición en relación con los intereses y beneficios que obtienen los particulares de la actuación municipal; mientras que en el sistema impositivo del Estado domina casi en absoluto el principio de la imposición según la capacidad de prestación.

Tales intereses diferenciables existen sin duda alguna en los municipios. Principalmente los propietarios de la tierra y los industriales obtienen grandes beneficios del florecimiento de los municipios y de sus instituciones de tráfico. De aquí también el hecho de que las empresas industriales y mercantiles procuren situarse en los lugares de los grandes centros de tráfico, lo cual ocasiona a las ciudades gastos importantes para la población obrera (así, por ejemplo, para atenciones de enseñanza y cuidado de pobres, para el paro forzoso, para el cuidado de jóvenes, para lo que afecta a la vivienda, a la mediación de trabajo, etc.). Son manifestas las ventajas que obtienen los propietarios de edificios y solares del crecimiento de la ciudad y de todas aquellas instituciones municipales que incitan a la inmigración a las grandes urbes. Parece, pues, un postulado de justicia gravar especialmente a aquellos a quienes los beneficios de la actividad comunal les reporta ingresos crecientes, desgravando a la generalidad de los contribuyentes que no se hallan en ese caso.

Ciertamente que este principio tampoco puede exagerarse en la imposición municipal. Pues, por evidente que pueda ser en general, hay que recordar, no obstante, que todas las instituciones económicas municipales tienen un carácter de utilidad general aun cuando beneficien a algunas clases o más a unas que a otras. En la imposición municipal tampoco pueden ponderarse exactamente los beneficios e intereses indudablemente existentes, pues una calle, por ejemplo, beneficia no sólo a los propietarios de fundos que en ella habiten, sino también al tráfico en general; y una fábrica de gas no sólo a los propietarios de viviendas, sino a todos los residentes en el término por el alumbrado de calles.

§ 20. Una clasificación sistemática de los impuestos municipales habrá de distinguir en primer término los *impuestos municipales propios* de los *recargos sobre los impuestos del Estado*.

Los impuestos municipales propios son independientes del sistema impositivo del Estado; pueden afluir de fuentes tributarias especiales reservadas a los municipios, y se liquidan y perciben muchas veces también según métodos propios. Por lo general, ciertamente, impone el Estado a los municipios ciertas limitaciones incluso en lo que respecta a los impuestos propios de éstos obligándoles a aplicar las normas de liquidación dadas por el Estado o regulando al menos el tipo máximo de gravamen de cada impuesto y determinando la relación porcentual de unos impuestos con respecto a otros. Apenas se puede prescindir de esta influencia del Estado, pues se corre el peligro de que por el predominio de uno u otro partido político o clase en los órganos de la administración municipal se distribuyan las cargas tributarias de un modo unilateral o de que se concedan privilegios por un municipio a costa de otros, como, por ejemplo, para atraer empresarios o capitalistas.

Por el contrario, el sistema de recargos se acomoda perfectamente al régimen de impuestos del Estado; esos recargos en tantos por ciento de los impuestos del Estado, aumentan el importe de los impuestos del Estado y se expresan también en partes o en tantos por ciento de éstos. Pueden establecerse sobre los más distintos tributos del Estado, pero se aplican principalmente a los impuestos sobre la renta y sobre el producto. La relación en que se puedan imponer recargos a cada impuesto del Estado se determina por éste.

Sobre las ventajas de la primera o de la segunda forma de imposición municipal se ha promovido muchas veces viva discusión, pero no es fácil declararse en general y en teoría por ésta o aquella.

En favor del sistema de los recargos se alega que el coste de recaudación es pequeño, que consiguientemente aseguran mayores ingresos netos proporcionalmente, y que con ese sistema los municipios se interesan también por la exacta liquidación de los impuestos del Estado.

Pero contra el sistema de recargos se alega que la imperfección de la imposición del Estado, sus inevitables defectos y desigualdades se realzan aún más y son en mayor grado sensibles al elevarse el importe de esos impuestos por los recargos; que al elevar el importe del impuesto se aumenta también la propensión a la defraudación; que principalmente cuando los impuestos y los recargos se perciben por los mismos funcionarios, no se da cuenta el contribuyente de qué es lo que satisface al Estado y cuánto al municipio; que el sistema de recargos hace imposible a los municipios apelar a aquellas fuentes de gravamen especialmente adecuadas para ello; que por el sistema de recargos no puede satisfacerse de modo adecuado el principio de la prestación y contraprestación; y principalmente, que con este sistema, así como los municipios dependen del Estado, depende también el Estado de las relaciones tributarias de los municipios y fácilmente se ve impedido para llevar a cabo las reformas tributarias adecuadas.

Pero los recargos y los impuestos municipales autónomamente establecidos no se excluyen. Sería tan erróneo limitar la facultad de gravamen de los municipios solamente a los recargos sobre los impuestos del Estado, como facultarles en todo caso y circunstancias a establecer un régimen tributario autónomo. Habrá que tener siempre en cuenta las situaciones concretas y especialmente las relativas al sistema tributario del Estado. Si éste se construye en forma que pueden separarse de él fácilmente aquellos impuestos que recaen sobre fuentes que están también en relación con la vida municipal, entonces el régimen del recargo será más fácilmente aplicable que en otro sistema en que no ocurra esto. Tal es el caso, por ejemplo, cuando la imposición directa del Estado se basa esencialmente en los impuestos sobre el producto y entre ellos en la contribución territorial de rústica, urbana e industrial; y en mayor grado aún cuando se trata de impuestos sobre el tráfico patrimonial que gravan la propiedad inmobiliaria. En cambio, sólo serán posibles los recargos a los impuestos de consumo cuando estos impuestos, como impuestos del Estado, se perciban en forma de derechos de puertas o cuando el consumo de la localidad se pueda determinar sin ocasionar

gastos y vejaciones excesivas. Cuando la imposición del Estado consista fundamentalmente en impuestos indirectos y en el impuesto general sobre la renta, aunque por distintos motivos, será menos aplicable el sistema de recargos que cuando el régimen de imposición del Estado se base fundamentalmente en los impuestos sobre el producto.

Otro aspecto de la cuestión debe tenerse en cuenta. Si los impuestos del Estado, y en su caso los de los círculos, municipios y demás corporaciones de derecho público, son elevados, en forma que se hace gravosa la carga de los recargos y se prevé para lo futuro un nuevo aumento de la carga tributaria, entonces no será suficiente el sistema de recargos, que tendrá que completarse o sustituirse por el sistema de impuestos propios de los municipios. Ello explica que con el crecimiento de las funciones municipales, las grandes ciudades apetezcan el establecimiento de impuestos propios, mientras que los pequeños municipios urbanos y los rurales en los Estados con un sistema completo de imposición sobre el producto pueden contentarse para satisfacer sus necesidades con los recargos sobre tales impuestos.

§ 21. La cuestión más importante consiste en determinar los medios públicolegales que racionalmente han de constituir el sistema de ingresos municipales; y una vez resuelto ese problema podrá decidirse si el sistema de la imposición del Estado permite establecer recargos o si es preferible establecer impuestos propios. En la imposibilidad de tratar aquí a fondo todo lo que se refiere a la política tributaria municipal nos limitaremos a poner de relieve algunos puntos importantes.

Para contestar a la cuestión a que acabamos de aludir hay que resolver previamente esta otra: hasta qué punto debe reconocerse en la imposición municipal el *postulado de la prestación y contraprestación* y por medio de qué impuestos puede llevarse éste a cabo. No discute hoy ya nadie que una serie de gastos municipales benefician a unos más que a otros; pero, en cambio, una parte muy elevada de los gastos municipales beneficia a la comunidad y deben satisfacerse por medio de impuestos establecidos con arreglo al postulado de la capacidad de prestación.

Si se presupone un buen sistema de tasas y una amplia aplicación de las contribuciones especiales en el sentido a que anteriormente aludíamos, se hará aplicación del principio de la prestación y contraprestación cuando al propio tiempo se graven en alguna mayor cuantía los *fundos y edificios* y en determinadas circunstancias las *industrias*. Mientras que en los municipios rurales

bastará para ello apelar simplemente a los recargos sobre los impuestos del Estado, porque los precios en esas localidades, en general, son uniformes, puede recomendarse en las ciudades gravar y liquidar de un modo autónomo los fundos y edificios, cuyos precios crecen y varían rápidamente, bien sea por medio de *recargos a los impuestos sobre el tráfico de inmuebles* o bien por medio de *impuestos propios sobre transmisiones e incrementos de valor*. Pues justamente el aumento de precio de los fundos y edificios guarda íntima conexión con el florecimiento de la vida municipal. Tampoco necesita probarse la conexión existente entre los rendimientos de la industria y la evolución progresiva de los municipios en general. Los beneficios del mayor mercado, la comodidad de la venta, la vivacidad del tráfico hace que muchas industrias se establezcan en las ciudades y el número de empresas industriales y mercantiles aumente en ellas progresivamente.

La imposición de las ganancias por el aumento de valor de los fundos puede establecerse de distintas maneras. 1. El *impuesto sobre transmisiones*, al que nos referimos ya en el § 160. Se aplica en los municipios, en parte en forma de recargos sobre los impuestos del Estado, y en parte como impuestos propios, únicos o superpuestos a los impuestos sobre el incremento de valor. Un impuesto propio sobre la circulación no pueden percibirlo los municipios alemanes desde el 1.º de octubre de 1919 por establecerlo así la nueva ley del impuesto sobre adquisiciones inmobiliarias del imperio alemán (véase § 160). — 2. El *impuesto sobre solares*, un impuesto que por su naturaleza sólo es adecuado como impuesto municipal y para aquellos fundos que por determinadas medidas públicas, por ejemplo, determinación de rasantes y plan de alineaciones, reciben el carácter de solares o de terrenos edificables o se elevan de valor. Así determina el art. 27 de la ley de exacciones locales prusiana de 14 de junio de 1893 que los municipios pueden gravar con un impuesto especial los aumentos de valor de los fundos ocasionados por la formación y aprobación de planes de edificación. No obstante, los ensayos de distintas ciudades para llevar a cabo esta idea no han dado resultado satisfactorio, pues se ha chocado con la imposibilidad de separar del aumento general de valor la parte que puede atribuirse a la mencionada medida municipal.—3. El *impuesto sobre el valor del fundo*, por su naturaleza un impuesto sobre el valor de tráfico de los fundos, impuesto territorial especial anualmente percibido y liquidado conforme al valor de tráfico determinado de tiempo en tiempo. La ley de exacciones locales prusiana autoriza a los municipios en su art. 25 para establecer tales impuestos y el propio ministerio ha publicado una Ordenanza modelo al respecto. Gran número de municipios urbanos y rurales lo han establecido. El valor corriente en venta se de-

termina por comisiones especiales.—4. El *impuesto sobre incremento de valor* en sentido estricto grava el aumento de valor de los fundos en períodos regulares de tiempo, mayores o menores según el incremento de valor experimentado en el período. Especialmente conocido es el impuesto establecido en la ciudad de Francfort del Meno que une en sí varias de las formas tributarias a que nos estamos refiriendo. Impuestos sobre el incremento de valor y sobre la circulación lo percibían en Alemania en el año 1911 unos 700 municipios, entre ellos Colonia (ordenanza de 17 de julio de 1915), Essen (5 de junio de 1906), Dortmund (8 de septiembre de 1906), Berlín (marzo de 1910). Berlín ha obtenido en el año 1914 del impuesto de circulación unos 3 millones de marcos, del impuesto sobre el incremento de valor 1,2 millones; Colonia, del primero 1,1, del último 0,728; Francfort unos 2 millones, etc.

*España.*—El Estatuto municipal faculta a los ayuntamientos, al respecto que nos ocupa, para establecer los siguientes impuestos: arbitrio sobre los solares sin edificar (art. 407), arbitrio sobre terrenos incultos (art. 408 y siguientes), y arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos (art. 422 y siguientes). El período de imposición de este último arbitrio se liga a la transmisión del dominio de los terrenos y tratándose de entidades de carácter permanente no podrá ser menor de cinco años ni mayor de diez. Los ingresos de este arbitrio estarán legal y especialmente asignados al fomento de la construcción de viviendas o al acrecentamiento del patrimonio del ayuntamiento con bienes de carácter permanente.

Así como estos impuestos se acomodan al postulado de la prestación y contraprestación, otros impuestos tienen que armonizarse preferentemente al principio de la capacidad de prestación, puesto que el echar toda la carga de gravamen, según el primer postulado, sobre el número de interesados relativamente pequeño, implicaría no sólo una carga insoportable, sino una contradicción con el hecho de que los municipios abarcan y sirven a todas las clases de la población. Así, los municipios no podrán establecer sin más ni más *recargos sobre los impuestos de rentas de capitales y productos del trabajo* y sobre el *impuesto general sobre la renta*, donde falten los impuestos de producto, supuesto que la liquidación de estos impuestos permita el establecimiento de recargos. Si las bases de gravamen de estos impuestos son anticuadas e imprecisas, no podrá evitarse a la larga, a medida que crezcan las necesidades municipales, una fundamental reforma tributaria o una liquidación independiente, por parte de los municipios, en una u otra forma.

Estos impuestos pueden sustituirse o completarse adecuadamente, en parte, por el *impuesto de inquilinato*. Este debe ser

marcadamente progresivo para acomodarse aproximadamente a la capacidad de prestación, y eximir las viviendas hasta un determinado precio de alquiler, o gravarlas con menor cuota. A tal modo de proceder incita también el hecho de que frecuentemente las pequeñas viviendas satisfacen precios especialmente elevados y requieren una parte desproporcionalmente mayor de la renta de las clases menos acomodadas.

Ciertos *impuestos de lujo*, como, por ejemplo, los impuestos sobre perros y equipajes, así como algunos otros impuestos directos sobre el lujo, de los citados cuando tratamos de ellos, son especialmente adecuados como impuestos municipales. En numerosas ciudades alemanas se perciben también los llamados impuestos de espectáculos (*Lustbarkeitsabgaben*), esto es, impuestos sobre billetes de teatros y conciertos, exposiciones, fiestas, etc. (1)

§ 22. Al lado de estos impuestos se perciben también por los municipios *impuestos de consumos* sobre algunas especies, bebidas y otros artículos, bien cuando determinadas mercancías entren en el término municipal (*octroi*), o bien sobre las mercancías que se producen y consumen en el término. Las primeras exacciones presuponen un territorio municipal en cierto modo cerrado y, consiguientemente, sólo son aplicables en los grandes municipios (ciudades). Tales impuestos de consumos pueden ser: o independientes de la imposición del Estado, o pueden percibirse en forma de recargos a la imposición del Estado sobre el consumo. Este último es principalmente el caso cuando los impuestos del Estado se perciben en forma de impuestos de puertas al entrar las mercancías en el territorio de las ciudades cerradas. Pero también se pueden establecer recargos sobre los impuestos de producción del Estado (como ocurre en Alemania especialmente con el impuesto sobre la cerveza). Cuando las mercancías gravadas con un impuesto municipal sobre el consumo se exportan del territorio municipal debe restituirse el impuesto.

Por lo que respecta al juicio crítico de los impuestos municipales sobre el consumo nos referimos a las manifestaciones que anteriormente hicimos al tratar de la imposición sobre el consumo por parte del Estado. También por lo que respecta a la imposición municipal debe tenerse en cuenta en primer término la norma de

(1) *España*.—El Estatuto municipal autoriza a los ayuntamientos para imponer *recargos municipales* a determinados impuestos del Estado. Y regula también el arbitrio sobre inquilinatos (art. 458 y siguientes y ley de 12 de junio de 1911).

eximir o gravar con tipos mínimos los artículos necesarios al sustento. El derecho de inspección del Estado debe velar por que las tarifas de los derechos de puertas o de entrada establecidos por los municipios no ofrezcan importantes diferencias a fin de que no impliquen ningún abuso proteccionista.

§ 23. La comparación del régimen tributario municipal en los más importantes Estados de la Europa Occidental ofrece diferencias características. El contraste es más manifiesto entre *Inglaterra* y *Francia*. Allí impera un régimen tributario municipal que casi no se relaciona con el del Estado; mientras que aquí el régimen tributario de los municipios se basa en primer término en el del Estado.

En *Inglaterra* el régimen tributario municipal descansa en absoluto sobre bases propias, íntimamente ligado al impuesto de pobres, principalmente sobre el producto de la tierra, de los edificios, diezmos, minas de carbón y montes, determinando el producto imponible de un modo especial previa deducción de distintos gastos. Para muchos fines pueden gravarse también otros objetos y también con cuotas variadas los que acabamos de citar. También los condados participan en el rendimiento de estos impuestos, aunque solamente con la quinceava parte aproximadamente; casi en otro tanto los distritos rurales a quienes se confía el cuidado de los caminos, los distritos sanitarios en las ciudades principales, y las administraciones de las ciudades incorporadas; con algo más de una quinta parte los consejos ciudadanos como encargados de la sanidad de la ciudad; y aproximadamente con una décima parte los demás organismos a quienes incumben otras funciones sanitarias. Sólo aisladamente se perciben en las ciudades impuestos de consumo. Y así parece como si la imposición municipal inglesa se basase casi exclusivamente sobre el producto y la utilización de los inmuebles. Pero estos impuestos sobre inmuebles no pueden considerarse como impuestos sobre el producto o sobre la riqueza, puesto que en la mayor parte de los casos recaen sobre los colonos e inquilinos y actúan al modo de impuestos sobre el gasto. Y así la imposición municipal inglesa sufre de una gran unilateralidad, por lo cual para atenuar la carga de gravamen se ha cedido a la administración local el rendimiento íntegro o parcial de ciertos impuestos del Estado.

Otro es el caso en *Francia*. La Asamblea Nacional asignó exclusivamente a los municipios y departamentos como fuentes de ingresos los recargos a la imposición directa del Estado y cuando la experiencia mostró que estos recargos no eran suficientes para

satisfacer las necesidades, principalmente de los grandes municipios urbanos, se admitió de nuevo a los municipios la percepción del antiguo *octroi*, aunque regulado de un modo uniforme. Sobre esta base se apoya en esencia hasta la actualidad el régimen tributario municipal de Francia. Se perciben recargos sobre las cuatro contribuciones directas del Estado: la territorial, el impuesto de puertas y ventanas, la contribución personal y mobiliaria y la industrial, los cuales se establecen bien sobre alguno o varios de estos impuestos, aunque lo general es que se recarguen todas ellas conjuntamente, en forma de céntimos adicionales. En algún caso se perciben también impuestos directos propios pero en relación con los respectivos impuestos del Estado. Para satisfacer los gastos ordinarios se perciben hasta cinco céntimos adicionales ordinarios sobre la contribución territorial y la personal y mobiliaria. Al lado de los céntimos adicionales ordinarios se perciben los extraordinarios; al lado de los generales, los céntimos especiales, esto es, recargos para atender a determinados fines, principalmente a caminos y carreteras. Aunque tres de los antiguos impuestos directos del Estado han sido abolidos y transformada la contribución territorial, no obstante, por ley de 31 de julio de 1917, se continuarán cobrando del mismo modo que antes los céntimos adicionales sobre las sumas ficticias que resultarían por el principal de los impuestos del Estado abolidos. Además participan los municipios en los impuestos del Estado sobre licencias de caza, sobre caballerías y carruajes, sobre automóviles y perros. Una parte muy importante de los ingresos municipales se obtiene del *octrois* sobre las más distintas especies, principalmente sobre cereales, medios de subsistencia, materiales de edificación y combustibles, forrajes, etc. Estos derechos son completamente independientes de la imposición del Estado, pero sólo pueden percibirse en las ciudades y no en los municipios rurales. Hacia fines del siglo pasado (1897) se abolieron o redujeron los tipos sobre algunos artículos, a saber, sobre las bebidas higiénicas (vinos, sidra, aguamiel, cerveza y aguas minerales) a consecuencia de los violentos ataques de que fueron objeto por parte del Parlamento; y para satisfacer el déficit que ello provocaría en la hacienda municipal se permitió a los municipios recargar los impuestos directos del Estado hasta 20 céntimos adicionales. Perciben también los municipios licencias por el comercio de bebidas, y tasas especiales por la tenencia de caballos, mulos, coches, automóviles y sobre billares, casinos y círculos de recreo y algunas exacciones directas sobre la propiedad y sobre bienes sitos en los municipios,

y algunas otras exacciones. Pero aun hoy más del 30 por 100 de los gastos municipales ordinarios se satisfacen por el octroi.

Los departamentos perciben, cuando no le bastan sus ingresos propios, céntimos adicionales, a saber: ordinarios, en una cuantía máxima de 25 céntimos sobre la contribución territorial y la personal y mobiliaria y de 8 céntimos sobre las demás contribuciones directas del Estado; y además, en caso de necesidad, 10 céntimos especiales sobre todos los impuestos directos del Estado, para las atenciones de caminos vecinales y 6 céntimos para los fines del catastro de rústica y urbana. Para satisfacer los gastos del presupuesto extraordinario pueden percibir como máximo otros 12 céntimos, asimismo sobre todos los impuestos directos del Estado. Otros recargos extraordinarios sólo pueden percibirse previa autorización por decreto o por una ley especial. Los recargos departamentales citados y la cuantía máxima de los mismos se determina por la ley. Esta limitación es imprescindible, pues en otro caso, la fuerte apelación de los recargos por parte de los municipios perjudicaría a la capacidad de prestación financiera del Estado.

§ 24. En *Alemania* las corporaciones locales perciben conjuntamente recargos sobre los impuestos del Estado e impuestos propios; y en ambos casos, tanto por lo que respecta a la imposición directa como a la indirecta. Pero la situación actual carece, como toda la evolución, de uniformidad, en forma que no es posible exponerla en pocas palabras. Como esa uniformidad no existe siempre, incluso dentro de cada Estado, nos limitaremos a mostrar algunos tipos.

No obstante ser común a todas las provincias prusianas ciertas características y haberse simplificado extraordinariamente el régimen impositivo comunal por la ley provisional de 27 de julio de 1885, *Prusia* logró regular de un modo uniforme la imposición municipal después de una lenta evolución favorecida por la continua incorporación de los distintos territorios en un Estado unitario. Hasta hace poco sólo era común al régimen tributario municipal prusiano el predominio de los recargos sobre los impuestos directos del Estado y la admisión de los impuestos indirectos percibidos al lado de los directos. De los impuestos directos predominaban en las ciudades, pero no en los municipios rurales, los recargos, aunque en una cuantía muy variada. Por lo que respecta a la clase de impuestos directos propios de los municipios, que por lo demás casi no tenían importancia más que en las grandes ciudades, eran: o impuestos sobre la renta, o impuestos de

inquilinato. Los impuestos sobre el consumo perdían cada vez en importancia para la imposición comunal prusiana.

La evolución de la imposición municipal prusiana entra en una nueva fase por la ley del impuesto sobre la renta de 24 de junio de 1891 y las dos leyes promulgadas con fecha del 14 de julio de 1893, a saber: la ley sobre el impuesto complementario del de la renta y la ley de supresión de los impuestos directos del Estado. Por estas leyes renuncia el Estado, en beneficio de los municipios, a toda forma de *imposición directa sobre el producto*; reservándose para sí, como impuestos directos, solamente el impuesto sobre la renta y su complementario sobre el patrimonio. Prescribe a los municipios que habrán de satisfacer sus necesidades apelando en primer término a la contribución territorial de rústica y urbana y a la industrial; sólo de un modo limitado podrían apelar al impuesto general sobre la renta y se les prohibía en absoluto la apelación al impuesto sobre el patrimonio. Con estas medidas se destruye el sistema impositivo, aplicado hasta entonces, de recargos sobre los impuestos del Estado, dando a los municipios la posibilidad de elaborar su propio sistema tributario en armonía con sus necesidades, si bien solamente les proporcionó la base del sistema. Los efectos de la reforma se manifiestan en que los impuestos reales, que antes satisfacían una séptima parte de los gastos municipales, cubren en 1914 más de la mitad; mientras que los recargos al impuesto general sobre la renta han disminuído en algo más de la mitad. De los demás impuestos sólo tenían importancia apreciable los impuestos de transmisiones y sobre el incremento de valor, los cuales producían el 6,5 por 100 de los totales ingresos tributarios. Los impuestos sobre gastos y consumos solamente rendían el 3,5 por 100 del total de ingresos tributarios.

La ley de exacciones locales prusiana de 14 de julio de 1893, con las novelas de 30 de julio de 1895, 24 de julio de 1906 y 22 de junio de 1907 descansa sobre las siguientes bases fundamentales: se considera a los municipios con sus instituciones de tráfico, beneficencia, etc., como una corporación de prevaleciente carácter económico. De aquí que los medios necesarios para satisfacer sus necesidades se han de obtener no solamente por aplicación del principio de la capacidad de prestación que domina en el régimen tributario del Estado, sino en cuanto sea posible por la aplicación del principio de la prestación y contraprestación. Consiguientemente, se han de satisfacer las necesidades municipales, apelando en primer término a los ingresos de economía privada, a las tasas y contribuciones especiales y únicamente se apelará a los impuestos

cuando las necesidades municipales no puedan satisfacerse por esas fuentes de ingresos. Entre los impuestos se apelará en primer término a los directos. Los municipios solamente podrán percibir impuestos indirectos dentro de los límites asignados por las leyes del imperio y por la ley de exacciones locales. Pueden percibirse impuestos directos sobre la propiedad territorial y el ejercicio de la industria (impuestos reales) y sobre la renta. La imposición de la propiedad territorial y del ejercicio de la industria puede efectuarse acomodando los impuestos respectivos a las relaciones locales o bien en tantos por ciento de los impuestos de rústica, urbana e industrial liquidados por el Estado (véanse §§ 125, 129 y 132). No se permiten los recargos municipales sobre la contribución industrial de los industriales ambulantes; en cambio, se permite percibir impuestos sobre puestos ambulantes, subastas y martillos. Los impuestos municipales sobre la renta, en cambio, sólo pueden percibirse a base de las matrices y liquidación del impuesto estatal sobre la renta, y por lo general solamente en forma de recargo; impuestos sobre rentas inferiores a 900 marcos solamente se autorizan dentro de los límites máximos fijados por la ley (1,20 marcos sobre las rentas inferiores a 420 marcos; 2,40 marcos sobre las rentas comprendidas entre 420 y 660 marcos; 4 marcos en las rentas superiores a 660 e inferiores a 900 marcos); impuestos especiales sobre la renta solamente se permiten a los municipios por motivos especiales y con muchas limitaciones. Los municipios no pueden establecer recargos sobre el impuesto del Estado complementario del de la renta (impuesto sobre el patrimonio). En lugar del impuesto sobre la renta pueden apelar los municipios, en parte, a los impuestos sobre el gasto; no obstante, no se permite el nuevo establecimiento de impuestos de inquilinato. Para establecer nuevos impuestos directos o modificar los existentes cuando no se perciban en tantos por ciento sobre los impuestos del Estado se necesita la previa autorización. Para impedir la excesiva apelación al impuesto sobre la renta se determina que los municipios habrán de apelar a los impuestos reales liquidados por el Estado, por lo general, al menos en el mismo tanto por ciento y a lo más a un tanto por ciento la mitad mayor que los recargos que perciba sobre el impuesto sobre la renta del Estado. Para separarse de esta norma se necesita previa autorización.

Recientemente se les ha cegado a los municipios la fuente de ingresos que suministraba el impuesto sobre bazares (v. § 133). De los impuestos sobre el consumo solamente tiene importancia en la actualidad el impuesto sobre la cerveza. El tipo máximo de gravamen se fijó por la ley del imperio (§ 180) en 0,65 marcos por hectolitro, tipo reducido para la cerveza simple a 0,30 marcos. En 1911 produjo este impuesto 8,5 millones de marcos en cifras redondas. La imposición sobre los más importantes artículos del consumo de masas (patatas, combustibles, cereales, harina, carne) se prohibió, en parte, por la ley sobre la tarifa aduanera de 1902, y en parte por la ley de exacciones locales de 1893. Alguna compensación a esto suministraron los impuestos sobre el gasto en sen-

tido estricto. Tales son los impuestos sobre espectáculos, que en 1911 rindieron en cifras redondas 8 millones; el impuesto sobre perros, abandonado a los municipios por la ley de exacciones locales (rendimiento: 5,8 millones de marcos); desde 1907 un impuesto de concesión (rendimiento: 1,6 millones). De mucha mayor importancia son los impuestos sobre suministros y prestaciones y sobre incremento de valor, que en 1911 produjeron 45 millones de marcos. Pero el primero no puede percibirse ya a partir del 1.º de octubre de 1919, conforme a la ley imperial de 12 de septiembre de 1919. (Sobre los impuestos de explotación, cedidos también a los municipios y sobre los impuestos mineros municipales, véase § 133.)

En *Baviera* el régimen impositivo municipal se regulaba de distinto modo en la Baviera Renana que en el Palatinado, hasta que se promulgó la ley municipal de 1869. Por esta ley se regula de un modo uniforme la imposición directa, subsistiendo en cambio la diferenciación por lo que respecta a la imposición sobre el consumo. Los impuestos directos (llamados en Baviera *Umlagen*) se percibían hasta entonces en tantos por ciento sobre todos los impuestos directos del Estado. La reforma introducida por ley de 14 de agosto de 1910 gradúa de distinto modo los recargos, en atención al principio del interés, en forma que se gravan en menor cuantía las rentas de trabajo y profesionales que las demás. En la Baviera Renana podían percibirse hasta el 1.º de abril del año 1910 impuestos de consumo sobre cereales o harinas y sobre carnes y aun se pueden percibir sobre frutas, café, malta y cerveza. En el Palatinado se permiten los impuestos de consumo sobre cerveza y malta, vinos de frutas, vinagre, combustibles, forrajes, etc. Aquí como allí se necesita la previa aprobación ministerial para establecer y elevar los impuestos de consumo. Para atender al cuidado de pobres pueden percibirse exacciones sobre espectáculos. Por ley de 15 de julio de 1898 se concedió a los municipios el derecho para establecer, previa la aprobación del ministerio del Interior, un impuesto sobre la transmisión de la propiedad como recargo al impuesto del Estado, en una cuantía máxima que antes era de  $\frac{1}{4}$  y después de  $\frac{1}{2}$ , pero que fué luego prohibido por la ley imperial de 12 de septiembre de 1919. Por último, se cede a los municipios la percepción directa del impuesto sobre almacenes y sobre perros aunque ateniéndose a las leyes respectivas. De los impuestos indirectos solamente tiene ahora importancia el impuesto sobre la cerveza.

La fuente principal de ingresos de los municipios bávaros la constituyen, ahora como antes, los recargos a los impuestos del Estado, con la

diferencia como hemos dicho de que el tipo del recargo varía según la clase del impuesto. Las rentas profesionales, cuyo gravamen era el más elevado después de la reforma tributaria, se gravaron por los municipios con los recargos mínimos. También se atenuaron, aunque no tanto, los recargos al impuesto sobre el producto del capital. En cambio, se elevaron los recargos sobre la contribución territorial de rústica y urbana y sobre la industrial. La distribución de los recargos, en efecto, se hacía del siguiente modo: el tanto por ciento de recargo municipal sobre los distintos impuestos del Estado era uniforme, pero ese tanto por ciento se aplicaba no a la cantidad que satisfacía cada contribuyente por los distintos impuestos del Estado, sino sobre una base ficticia fijada del siguiente modo: el impuesto del Estado por territorial de rústica y urbana e industrial se fijaba, a los efectos de fijar la cantidad sobre la que se percibiría el recargo municipal, en dos veces y media su importe; el impuesto sobre las rentas del capital se fijaba en vez y media su importe y el impuesto sobre la renta se fijaba en la mitad de su importe. Además, la suma a que ascendía el impuesto sobre la renta percibido por el Estado se elevaba, según la cuantía de la renta imponible, desde  $\frac{1}{10}$  hasta  $\frac{5}{10}$  y sobre esa cantidad se aplicaba luego el tipo de recargo municipal.

Desde 1.º de enero de 1912 perciben los municipios, además, los siguientes ingresos de carácter tributario: el producto total del impuesto sobre perros (antes sólo la mitad); impuestos municipales sobre transmisiones de propiedad, en una cuantía que no excediese de la mitad del importe de los impuestos percibidos por el Estado (del que hicieron uso muchos municipios, no siendo ahora permitida esta exacción); el impuesto sobre bazares; el producto del impuesto sobre industrias en ambulancia, percibido por el Estado, pero cedido a los municipios (por ley de 19 de marzo de 1897). En cambio, desde el 1.º de abril de 1910, por la ley arancelaria de 25 de diciembre de 1902, los municipios no podrán percibir impuestos ni recargos sobre cereales y sobre carnes, que para los presupuestos de los municipios urbanos tenían gran importancia. Sobre la limitación de los recargos municipales al impuesto sobre la cerveza, que en Baviera es de gran importancia, véase el § 180 (leyes del imperio de 15 de julio de 1909 y 26 de septiembre de 1918).

El gravamen tributario por exacciones municipales ascendió, en el año 1911, a 78,9 millones de marcos por recargos sobre los impuestos del Estado, cuyo importe matricial era de 50,5 millones, o sea, por término medio, un recargo del 156,2 por 100.

Los distritos (*Distriktsgemeinden*) satisfacían sus necesidades tributarias por las mismas normas que los municipios (*Ortsgemeinden*). En cambio, los círculos (*Kreisgemeinden*) se siguen ateniendo a las antiguas normas, según las cuales los recargos percibidos por éstos se calculan a un tipo uniforme sobre los impuestos del Estado.

De los demás Estados alemanes es notable la posición de Sajonia, ya que en este Estado los municipios podían regular

autónomamente su sistema tributario, a reserva de la aprobación de los organismos superiores, en cuanto no estuviera en oposición con las limitaciones establecidas por la legislación del imperio o del Estado. No existe aquí como en Baviera, Wurtemberg, Baden, Hessen, etc., la obligación de establecer recargos sobre los impuestos del Estado. Sólo existía, en general, la norma de que la propiedad territorial y las explotaciones industriales sólo podían gravarse en los municipios en que estuvieran sitas; las rentas fijas de trabajo y las pensiones sólo podían gravarse por sus cuatro quintas partes y todos los vecinos del municipio debían ser gravados proporcionalmente. En el ejercicio de esta autonomía una parte de las ciudades apelaban a impuestos propios sobre la renta o sobre el producto y otros a recargos sobre los impuestos del Estado. Y así se aplicaban de distinto modo tanto los impuestos reales, contribución territorial e industrial, como los impuestos personales. Estos últimos eran, casi exclusivamente, impuestos sobre la renta, con los cuales se satisfacía, con mucho, la parte más importante de los gastos municipales. En los municipios rurales imperaba una gran variedad, pero también aquí aumentaba la imposición sobre la renta.

Los impuestos indirectos sólo podían establecerse en especiales circunstancias de la localidad con la aprobación ministerial. En muchos municipios se percibe el impuesto de inquilinato. Están muy extendidos los llamados impuestos sobre espectáculos. En época reciente un gran número de ciudades ha establecido el impuesto sobre la cifra de los negocios para los almacenes, que tiende, a más del efecto fiscal, a dar satisfacción a la función político-social de gravar más a las grandes empresas en beneficio de las pequeñas (véase § 133). Otras fuentes de ingresos están constituidas por las exacciones sobre industrias en ambulancia, subastas y martillos, derechos de peaje y portazgos.

Las cajas de pobres, de escuelas e iglesias, perciben impuestos también de un modo autónomo, aunque por lo general siguiendo las mismas normas que los municipios políticos. Entre las exacciones que afluyen a las cajas de pobres pertenecen los impuestos sobre transmisiones de propiedad regulados por el Estado, con una dozava parte de la suma a que asciende la adquisición o el valor; el impuesto sobre perros y ruiseñores.

Las uniones comunales (distritos) están autorizadas a imponer impuestos de distrito a todas las personas que dentro de su territorio estén sometidas a la imposición directa del Estado.

En *Wurtemberg* estaban los municipios autorizados a per-

cibir recargos sobre los impuestos sobre la propiedad rústica y urbana, sobre industrias y rentas de capitales, sobre el impuesto de la renta y sobre el impuesto de transmisiones inmobiliarias. Están autorizados además a percibir de todos los habitantes en el distrito municipal y que tengan medios de vida independientes un impuesto de inquilinato (impuesto personal) y además los impuestos sobre bazares y sobre perros y en ciertos casos los impuestos sobre cerveza, gas y electricidad.

Las corporaciones funcionales cubren sus gastos, cuando no son suficientes los demás ingresos, por contribuciones especiales, que imponen a los municipios y que distribuyen entre éstos según normas determinadas.

Los impuestos sobre la cerveza, el gas y la electricidad sólo pueden establecerse, cuando los impuestos de rústica, urbana e industrial sean superiores al 4 por 100 del líquido imponible determinado en el catastro. El impuesto sobre la cerveza se percibe como recargo al impuesto sobre el malta. El impuesto sobre el gas y la electricidad al tipo máximo de 0,04 marcos por metro cúbico de gas y 0,15 marcos por 1000 vatios-hora de electricidad.

En *Baden* perciben los municipios recargos sobre el impuesto de la renta, pudiendo además gravar las rentas de 500 a 900 marcos, exentas en la imposición del Estado, pero sólo al tipo fijo de 3 marcos. Al impuesto sobre el patrimonio no se pueden establecer recargos, pero sí al impuesto sobre las rentas de capitales, sobre la propiedad rústica y urbana y sobre la industria, cuyos catastros se basan en valores patrimoniales. Los municipios disponen además de otras exacciones: el impuesto sobre bazares cuando la cifra de negocios es a lo menos de 200.000 marcos, pudiéndose gravar con tipos del 2 al 10 por 100; los impuestos sobre la cerveza, el vino, la mitad del impuesto sobre perros (que admite también recargos municipales), impuesto sobre espectáculos, y hasta 1.º de octubre de 1919 un recargo del 2,5 por 100 sobre el impuesto percibido por el Estado sobre la cifra de los negocios.

En *Hessen* se perciben recargos sobre el impuesto de la renta, pudiendo también gravarse las rentas de hasta 500 marcos, exentas por el Estado, con tipos del 0,60 a 2,50 marcos. Además se perciben: el impuesto territorial de rústica y urbana, por el valor corriente, sin deducción de deudas; la contribución industrial por el producto neto deduciendo de deudas y antes el impuesto sobre el patrimonio capital sin deducción de deudas. Puede establecerse el impuesto sobre bazares. Otras fuentes de ingreso son: el impuesto sobre la cerveza, el recargo de la contribución industrial, el impuesto sobre espectáculos, el timbre sobre la cifra de ventas.

Por lo que respecta a los demás Estados alemanes, los municipios de los dos *Mecklenburgo* tienen un régimen tributario completamente

autónomo y amplia autonomía los de *Sajonia-Weimar*. En este último Estado, las matrices del impuesto sobre la renta se aplican también en su mayor parte para los municipios, pero por lo general no se tiene en cuenta la deducción de intereses de la deuda y la progresión, pero por una ordenanza local puede establecerse la escala progresiva y una limitada deducción de deudas. No existen impuestos municipales sobre el producto. La imposición comunal directa en *Brunswick*, *Gotha*, *Reuss Línea Mayor* y *Anhalt*, está constituida por los recargos al impuesto sobre la renta del Estado y a los impuestos reales, cedidos por el Estado. En *Brunswick* se cede a los municipios el 65 por 100 de la contribución territorial de rústica y urbana e industrial; en *Gotha* y *Reuss Línea Mayor* la contribución territorial; la contribución de urbana y en extensión limitada la industrial. El sistema puro de recargos existe en los demás Estados, aunque en distintas formas. Recargos sobre todos los impuestos directos del Estado se perciben en *Sajonia-Coburgo*, en los dos *Schwarzburgo*, en *Reuss Línea Menor*, *Waldeck*. Al impuesto sobre el patrimonio no se podían establecer recargos en Oldemburgo, *Sajonia-Meiningen* y *Sajonia-Altemburgo*.

Las *uniones comunales* o corporaciones locales de orden superior se atenían también en Alemania en virtud de su total organización y en un grado más desigual que los municipios a los recargos sobre los impuestos directos del Estado. De los ingresos tributarios de los círculos prusianos correspondía hasta ahora sólo la veinticincoava parte a exacciones propias del círculo. En Baviera los gastos de los círculos y distritos, cuando no bastaban los demás medios, se satisfacían simplemente por medio de recargos sobre los impuestos directos.

En 23 de abril de 1906 se promulgó para *Prusia* una nueva ley de exacciones provinciales y de círculos cuyos preceptos fundamentales, que en su mayor parte tienen hoy aplicación, son los siguientes: los círculos solamente podrán establecer impuestos cuando no sean suficientes los ingresos procedentes de dominios, tasas, contribuciones especiales y los medios cedidos por el Estado, las uniones provinciales o de distrito. Pueden percibirse de los propietarios de la tierra e industriales contribuciones especiales en atención a los beneficios que les reporten las instituciones públicas. La representación del círculo puede además establecer impuestos sobre la adquisición de inmuebles y derechos (pero no sobre sucesiones), sobre la explotación de empresas de gas y sobre la venta de bebidas al por menor y de bebidas espirituosas, así como sobre la tenencia de perros. Sirve de medida de distribución de los impuestos directos establecidos por los círculos el haber que resulte de las matrices del impuesto sobre la renta y de los impuestos reales liquidados por el Estado, dando la ley normas detalladas al respecto. En lugar de la con-

tribución territorial de rústica y urbana puede acudir a un impuesto sobre fundos liquidado según el valor de éstos. Los impuestos reales se percibirán por lo general en el mismo tanto por ciento que el impuesto sobre la renta. Las provincias están autorizadas a establecer recargos al impuesto sobre la renta y a los impuestos reales establecidos en el Estado a los mismos tipos en unos que en otros en cuanto no sea suficiente su propio patrimonio, las tasas, contribuciones especiales y dotaciones del Estado.

Como hemos dicho ya en otra ocasión (§ 5 del Apéndice), la reforma financiera del imperio del año 1919-20 tuvo también una gran importancia para el régimen tributario municipal. Los recargos a los impuestos del imperio y el establecimiento de aquellos otros atribuidos al imperio sólo se permiten a los municipios y uniones comunales, del mismo modo que a los Estados, mediante autorización especial por una ley imperial. De un modo general la legislación tributaria de los Estados establece que los Estados y municipios no podrán establecer impuestos que puedan perjudicar la adquisición tributaria de ingresos por parte del imperio o cuando se opongan a ello los intereses de la hacienda del Reich que tienen carácter prevaleciente. Si la presión de las circunstancias, esto es, la ineludible necesidad de los municipios como de los Estados conducirá no obstante a la corta o a la larga a establecer recargos sobre los impuestos del imperio, especialmente sobre el impuesto de la renta, es algo que hoy no se puede prever y menos las normas que en su caso habrán de regular la percepción de tales recargos. Entre tanto los municipios participan, según normas determinadas por la legislación del imperio, de las dos terceras partes del rendimiento del impuesto sobre la renta que reciben los Estados del Reich. La parte que los Estados reciben del imperio por el impuesto sobre adquisiciones inmobiliarias (véanse §§ 160 y 5 del Apéndice) puede cederse en todo o en parte por aquéllos a los municipios. Por último, los municipios reciben el 5 por 100 del impuesto sobre la cifra de negocios devengados en el propio municipio cuando el impuesto se satisface por aquellos que efectúan la prestación o suministro imponible o segregan de la propia explotación artículos que destinan a usos distintos a su actividad profesional. Los municipios y uniones comunales que antes de 1.º de enero de 1918 percibían exacciones sobre las transmisiones de dominio recibirán hasta el 31 de marzo de 1923 una dotación especial a cuenta del impuesto sobre adquisiciones inmobiliarias percibido por el imperio en el municipio respectivo y cuya cuantía se eleva a la cuarta parte de

la cuota correspondiente. Previa la aprobación de los Estados pueden establecerse recargos sobre el impuesto imperial de adquisiciones inmobiliarias, pero esos recargos del Estado y de los municipios no pueden exceder conjuntamente del 2 por 100 del valor imponible correspondiendo a lo más al Estado la mitad. La legislación del imperio obliga por último a los municipios a establecer un impuesto sobre espectáculos caso de que no exista en la unión municipal o en el Estado a que pertenezca el municipio. Los impuestos de producto sobre patrimonios fundiarios y sobre la industria, que perciben los Estados según sus leyes propias, pueden cederlos en todo o en parte a los municipios. Como se ve, cuando las dotaciones y exacciones atribuidas exclusivamente a los municipios no son suficientes para cubrir sus gastos no les quedan a éstos muchas fuentes propias de gravamen. De los impuestos sobre el gasto no se pueden obtener grandes recursos, puesto que las subsistencias y combustibles no se pueden gravar en ningún caso. Al gravamen de la cerveza se le señala también un límite y el imperio apela ya en máxima cuantía a estos impuestos. En esencia no les quedan otros recursos que el impuesto sobre espectáculos, el impuesto de inquilinato y el mayor gravamen del incremento de valor de la tierra que a consecuencia de la guerra se ha elevado. La elevación de los tipos de gravamen o el establecimiento de distintos pequeños impuestos que ya hoy se perciben por muchos municipios, tales como el impuesto sobre bazares, sobre perros, etc., no ofrece obstáculos por parte de la legislación del imperio. Un pequeño consuelo ofrece el imperio para el porvenir a los municipios y uniones municipales: asegurar, lo mismo que a los Estados, que en el caso de que el Reich les asigne nuevas funciones habrá de regular legalmente el imperio su participación en tales gastos.

Por lo que respecta a la cuantía de la participación que los Estados han de ceder a los municipios por la parte que ellos reciben del imperio por el *impuesto sobre la renta* no se dice nada en la legislación tributaria del Estado. Solamente se regulan las normas con arreglo a las cuales se efectúa esta participación. Según ellas el derecho de los municipios se limita a una parte del impuesto que satisfacen: 1) las personas que tienen su domicilio en el municipio respectivo; 2) las personas que sin tener en el municipio domicilio poseen un patrimonio fundiario o ejercen una industria o comercio por lo que respecta a la renta que obtienen en el municipio respectivo, y 3) las personas jurídicas que se hallan en el mismo caso. Otras normas regulan la parte que han de percibir los municipios

en el caso de que varios de ellos tengan ese derecho (municipios de domicilio o de explotación).

Por lo que respecta al *impuesto sobre espectáculos*, a cuyo establecimiento están obligados los municipios por la ley tributaria del Estado, las normas relativas a la clase y extensión de la base de gravamen, a los tipos de gravamen, etc., se dictarán por el Consejo del imperio. Estas normas tienen validez general, a no ser que los municipios, con la aprobación del gobierno del Estado y dentro de los límites que les señalen el Consejo del imperio, establezcan ordenanzas especiales. Las ordenanzas municipales existentes a este respecto necesitarán de nueva aprobación o en otro caso caducarán en el transcurso de tres meses (1).

A continuación damos algunos datos estadísticos sobre la clase y cuantía de los impuestos municipales.

1. *Imperio alemán*. — No disponemos de cifras recientes para todo el imperio. Los ingresos totales de los municipios de más de 10.000 habitantes se cifraron para 1907, en la memoria oficial para la reforma financiera del imperio, en 1.953,6 millones de marcos (sin empréstitos); los de los municipios de menos de 10.000 habitantes en 710 millones; los de las corporaciones locales de orden superior en 440 millones. De estos ingresos proceden de exacciones 648,3 millones en los municipios de más de 10.000 habitantes (en 1881, 190,4), en los demás municipios (según estimación) 298,5 y en las corporaciones locales de orden superior 49,2 millones.

Según la citada publicación oficial, de los 648,3 millones que produjeron los impuestos en el año de 1907 en los municipios de más de 10.000 habitantes, corresponden:

	1881	1907	1881	1907
	En millones de marcos		En tanto por 100 del total rendimiento tributario	
A los impuestos directos.. (De ello al impuesto sobre la renta).....	117,5	557,1	83,6	85,9
A los impuestos de consumo.....	68,4	303,4	48,7	76,8
A los impuestos sobre el gasto.....	18,7	39,2	13,3	6,1
A los impuestos de circulación.....	1,7	11,3	1,3	1,7
	2,5	40,6	1,8	6,3

(1) Completando estas notas y las puestas por nosotros al § 5 del Apéndice, hemos de decir que el modo y cuantía de la distribución entre los países y municipios de la participación en los impuestos que les cede el Reich, varía según los países y circunstancias. En Prusia, después de la ley de 1925 a que entonces aludíamos, el Estado o país cede a las corporaciones locales el 45 por 100 de la parte que le atribuye el Reich por el impuesto sobre la renta de las perso-

Hay que observar que después aumentaron los impuestos directos mientras que los impuestos de consumo disminuyeron grandemente por la supresión del impuesto sobre carnes y cereales llevado a cabo por el arancel de 1902 en vigor desde el 1.º de abril de 1910.

En total, según los proyectos de presupuesto para 1911, los impuestos produjeron:

	En miles de marcos	Por cabeza de la población en marcos	De ello corresponde a los impuestos de consumos, en marcos
Berlín.....	92.414	44,62	0,28
Breslau.....	19.400	37,88	0,61
Colonia.....	21.913	42,42	0,66
Francfort del Meno....	25.130	60,62	0,16
Munich.....	26.811	44,95	4,47
Wurtemberg.....	9.861	29,60	1,60
Leipzig.....	23.440	39,74	—
Dresde.....	16.899	30,82	1,14
Stuttgart.....	12.602	44,03	3,11
Carlsruhe.....	4.622	34,41	1,61

Para completar estos datos tomamos otros de las estadísticas prusianas más recientes sobre los impuestos y deudas municipales en las ciudades y grandes municipios rústicos para 1911. En aquel año la totalidad de los municipios prusianos obtuvieron en cifras redondas de los impuestos 897 millones, de los cuales 632 corresponden a las ciudades. Del rendimiento total de los impuestos comunales corresponden:

En los	A los impuestos directos		A los impuestos indirectos	
	Millones	Tanto por 100	Millones	Tanto por 100
Municipios urbanos..	571,7	90,43	60,52	9,57
» rurales..	246,5	93,04	18,43	6,96

Entre los impuestos indirectos comprende la terminología prusiana, además del impuesto sobre la cerveza, el impuesto sobre la cifra de negocios, sobre el incremento de valor, sobre concesiones para la venta de bebidas, sobre espectáculos y sobre perros.

nas físicas y jurídicas; de ello el 40 por 100 a los municipios, el 2,5 por 100 a los círculos y otro 2,5 por 100 a las provincias. De la parte que Prusia percibe del Reich por el impuesto sobre la cifra de ventas entrega a las corporaciones locales tres quintas partes, que distribuye entre los municipios (el 90 por 100) y los círculos (el 10 por 100). La parte que Prusia percibe del impuesto sobre automóviles la cede íntegra a las provincias. Y cede también íntegramente a los círculos la parte que percibe del impuesto sobre adquisiciones inmobiliarias. — (N. DEL T.)

De los 37.412 municipios de Prusia, 752 ó sea el 2 por 100, no perciben recargo alguno sobre el impuesto de la renta; 4.978 (13,31 por 100) perciben hasta el 100 por 100 inclusive; 8.418 (22,5 por 100) perciben del 100 al 150 por 100; 11.056 (29,55 por 100) perciben del 150 al 200 por 100; 9.894 (26,44 por 100) perciben del 200 al 300 por 100; y 2.314 (6,19 por 100) perciben más del 300 por 100 de recargo sobre el impuesto de la renta.

Del artículo de Rompel, ya citado, tomamos los siguientes datos. Según los presupuestos para 1914 producirían, en miles de marcos:

	De impuestos sobre la renta	De impuestos sobre inmuebles	De impuestos sobre la industria	De otros impuestos
Berlín .....	45.000	33.837	16.308	3.055
Colonia .....	14.530	6.722	3.486	1.270
Breslau .....	11.928	5.401	2.208	1.741
Francfort del Meno.	17.350	7.615	2.695	709
Dusseldorf .....	9.900	4.913	1.787	1.209
Charlotemburgo...	11.058	6.215	1.095	749

En la tabla anterior se incluye entre los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria el de transmisiones y el de aumento de valor; entre los impuestos industriales los impuestos sobre explotaciones, sobre bazares y sobre industrias en ambulancia; entre los demás impuestos se incluyen el que grava la cerveza, los perros, los espectáculos, etc. El impuesto sobre la renta se percibió en Berlín al tipo del 100 por 100, en Colonia al 155 por 100, en Breslau al 168 por 100, en Francfort del Meno al 136 por 100, en Dusseldorf al 145 por 100, y en Charlotemburgo al 110 por 100 del impuesto normal.

Sobre el crecimiento de la carga tributaria municipal durante la guerra sólo disponemos de aislados datos oficiales; por ejemplo, para Baviera, donde el ministerio del Interior los dió a conocer en septiembre de 1918. Se refieren a 90 municipios bávaros de más de 5.000 habitantes. Los datos más importantes son los siguientes. Las sumas percibidas por recargos ascendieron, en miles de marcos:

1913.....	69.169,0	1916.....	86.943,2
1914.....	73.774,2	1917.....	100.953,6
1915.....	76.599,3	1918.....	114.664,9

Los recargos municipales significaron un gravamen por cabeza de la población, en marcos, de

1913	1914	1915	1916	1917
28,64	29,98	31,38	34,84	40,76

2. *Francia.* — En el año 1912 los impuestos percibidos por el Estado y por las corporaciones locales fueron los siguientes, en millones de francos:

	Estado	Departamentos	Municipios	Total
Impuestos sobre edificios.....	102	55	56	213
Impuesto de rústica.	107	88	71	266
Contribución personal y mobiliaria.	111	57	54	222
Impuesto de puertas y ventanas.....	71	24	33	128
Contribución de patentes.....	166	49	73	288

Del total de municipios franceses (36.421) percibieron, en 1911:

3.322	menos de 15 céntimos adicionales		
6.207	de 15 a 30	»	»
8.061	» 31 a 50	»	»
12.409	» 51 a 100	»	»
6.211	más de 100	»	»

La mayor parte de los ingresos tributarios de las corporaciones locales se obtenía del impuesto de consumos (*octroi*), aunque su rendimiento se disminuyó mucho por la reforma de 1907 (véase § 23 del Apéndice). En 1899, en efecto, rinde este impuesto 323,5 millones de francos; en 1908, 285,6. En París la baja fué de 56 millones. En 1911 rendía este impuesto en todos los municipios 294 millones, de los cuales correspondían a París 179.

Los ingresos totales de la ciudad de *París* fueron:

1861-70	175,2 millones de francos, de los cuales 91,4 por el octroi			
1891-99	297,2	»	»	151,6
1900	321,2	»	»	166,3
1905	359,1	»	»	110,3
1911	393,4	»	»	179,2

3. En la *Gran Bretaña e Irlanda* los impuestos directos produjeron a los municipios, en 1880, 27,20 millones de libras esterlinas; en 1905, 64,5, de los cuales corresponden al impuesto de pobres (*poor rate*) 32,27. Por cabeza de la población la carga tributaria fué: en 1880, 15,63 marcos; en 1905, 30,36 marcos. En el ejercicio de 1909-10 se obtuvo de los impuestos locales en Inglaterra y Gales 63,3 millones de libras; en Escocia 66, en Irlanda 3,3, o sea, en total, 73,2 millones de libras, lo que significa un gravamen por cabeza de más de 32 marcos. A eso hay que

añadir los subsidios por recargos de aduanas, accisas, licencias e impuesto de sucesiones, que en total ascendieron a 25,2 millones de libras, con lo que el total gravamen tributario percibido por las corporaciones locales se elevó a 98,4 millones de libras, o sea 44,7 marcos por cabeza de la población.

*España.* — La constitución política, administrativa y consiguientemente financiera de las *corporaciones locales en España* se configura con arreglo al modelo francés. Los *ingresos municipales* conforme a la ley municipal de 1877 (art. 130 y siguientes) consistían en rentas y productos procedentes de bienes del municipio; arbitrios sobre determinados servicios, obras e industrias; el repartimiento general entre todos los vecinos y hacendados para cubrir los servicios municipales en la totalidad o en la parte a que no alcancen los anteriores recursos, y en impuestos sobre artículos de comer, beber y arder.

En la enorme mayoría de los municipios las fuentes fundamentales de ingresos, en general, y de *ingresos de carácter tributario* en particular, las constituían como en Francia los *recargos* a las contribuciones e impuestos del Estado. Las principales fueron: el 16 por 100 sobre la contribución de inmuebles, cultivo y ganadería; el 16 por 100 sobre la industrial y de comercio; el 50 por 100 sobre el impuesto de cédulas personales y el 100 por 100 sobre el de consumos. Este último ha venido siendo el eje alrededor del cual giraba la hacienda municipal en España. Vale la pena dedicar en este lugar unas líneas a su estudio.

Al implantarse el régimen moderno de la Hacienda española en 1845, se creó la *contribución general de consumos*, que tenía remotos antecedentes en España, con arreglo a una tarifa subordinada a ocho clases de población, que pronto, en 1856, se sustituyó por el sistema de dos tarifas: una para capitales y puertos habilitados y otra para las demás poblaciones. Suprimido y restablecido varias veces, se han dictado numerosas disposiciones para su reglamentación, de las cuales citaremos como más importantes la ley de 31 de diciembre de 1881; la de 5 de marzo de 1885; el Reglamento para la organización y servicio del resguardo de consumos de 29 de septiembre de 1885; la ley de 7 de julio de 1888; la de 10 de junio de 1897, de 31 de diciembre de 1901, de 19 de julio de 1904, de 3 de agosto de 1907 y de 12 de junio de 1911.

Las *especies gravadas* se consignan en dos tarifas; la primera, aplicable a todas las poblaciones, comprende las siguientes especies: carnes, líquidos, granos, pescados, jabón, conservas y sal; y la segunda, aplicable a las capitales de provincia, puertos de Cartagena, Gijón y Vigo y poblaciones de más de 30.000 habitantes, añade diversas clases de aves,

nieve, hielo, cera, estearina, huevos, queso, leche, manteca, leña y paja de cereales o plantas para el ganado. Los alcoholes y bebidas espirituosas, gravados en 1889, se desgravaron en 1907; el trigo y sus harinas se desgravaron en 1904.

Los medios que utilizaba el Estado para hacer efectivo el impuesto, eran, según el Reglamento de 11 de octubre de 1898: 1.º, administración directa; 2.º, conciertos gremiales; 3.º, arriendo a venta libre, y 4.º, encabezamiento con las corporaciones municipales. A su vez éstas, para hacer efectivo su cupo, podían acudir a uno de esos cuatro sistemas y además al del arriendo a venta exclusiva en poblaciones de menos de 5.000 habitantes y al repartimiento vecinal. El cupo del encabezamiento, voluntario para las capitales de provincia y pueblos asimilados, no podía exceder de 9 a 20 pesetas por persona, según que la población fuese de menos de 12.000 habitantes o de más de 100.000; en las demás poblaciones era obligatorio, pero siempre dentro de los límites de 2 a 9 pesetas como máximo y de 1,40 a 8 como mínimo, según que las poblaciones fuesen de 1.000 a 30.000 habitantes.

La ley de 12 de junio de 1911 ordenó la supresión gradual del impuesto de consumos que sería definitiva en 1921. Se cedía a los municipios el impuesto sobre carruajes de lujo y sobre casinos y círculos de recreo facultándoles para recargar las cuotas de la contribución industrial hasta el 32 por 100 de su importe y para establecer los gravámenes siguientes: arbitrios sobre solares sin edificar, recargos al impuesto del timbre del Estado sobre espectáculos, recargo del impuesto del Estado sobre consumo de gas y electricidad, arbitrio sobre inquilinatos sobre la base del alquiler hasta el máximo del 15 por 100, arbitrio sobre bebidas y carnes, y por último el repartimiento general. Además, los municipios en que fuere suprimido el impuesto de consumos recibirán del Estado el 20 por 100 de sus ingresos por cuotas del Tesoro de la contribución territorial sobre la riqueza urbana y de la industrial y de comercio. Pero para muchos municipios la aplicación de este nuevo régimen fué aplazado varias veces dando con ello lugar a múltiples disposiciones legales.

El total presupuesto de ingresos para el año económico de 1924-5, en miles de pesetas, puede verse en el cuadro de la página 721.

Las cesiones a los municipios de parte de las contribuciones de producto del Estado, juntamente con la supresión de las obligaciones de los ayuntamientos por cupos de consumos, representan el mayor progreso realizado en la tributación municipal desde la introducción del sistema de recargos sobre las contribuciones directas, como dice con razón el notabilísimo preámbulo del proyecto de exacciones locales de 1918. Aquel proyecto, al tratar de reorganizar la hacienda municipal, marcaba claramente la esfera de actuación de la imposición según el interés en relación con el

Conceptos	En los ayuntamientos de capitales de provincia y localidades de más de 20.000 habitantes	En la totalidad de los ayuntamientos
Propios.....	3.250,1	17.312,8
Montes.....	866,8	19.132,0
Impuestos.....	105.482,0	148.978,6
Beneficencia.....	1.280,5	2.943,2
Instrucción pública.....	179,6	625,1
Corrección pública.....	652,6	1.994,9
Extraordinarios.....	16.011,0	31.594,4
Resultas.....	6.858,5	16.064,9
Recursos legales para cubrir el déficit.....	237.465,9	364.902,4
Reintegros.....	3.092,4	4.477,2
Varios.....	1.754,3	2.062,9
<b>Total.....</b>	<b>376.893,6</b>	<b>609.620,6</b>

postulado de la imposición según la capacidad. Y sistematizaba de un modo riguroso, pero teniendo también en cuenta la realidad de la situación, las exacciones locales.

Ese proyecto se ha transcrito íntegramente en el Estatuto municipal vigente, debido al Sr. Flores de Lemus.

Por nota al § 18 del Apéndice hemos indicado las exacciones autorizadas por el *Estatuto municipal* vigente de 8 de marzo de 1924. Y habiendo tratado ya de las tasas y contribuciones especiales, réstanos decir algo de la *imposición municipal*. Constituye ésta, además de las contribuciones e impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado a los ayuntamientos, a que ya hemos aludido, el arbitrio sobre el rendimiento neto de las explotaciones industriales y comerciales de las compañías anónimas y de las comanditarias por acciones, no gravadas en la contribución industrial, que en equivalencia de los recargos municipales sobre las contribuciones directas autoriza esta ley; el arbitrio sobre solares sin edificar; el arbitrio sobre terrenos incultos; el arbitrio sobre el incremento de valor de los terrenos; los arbitrios sobre el consumo de bebidas espirituosas, alcoholes, carnes, volatería y caza menor; los arbitrios sobre inquilinatos y pompas fúnebres; el repartimiento general y la prestación personal (artículo 380 y siguientes).

Por lo que respecta a las corporaciones de orden superior en España, la ley provincial de 29 de agosto de 1882 establecía como recursos de las *diputaciones provinciales* las rentas y pro-

ductos de toda clase de bienes, derechos o capitales que por cualquier concepto pertenezcan a la provincia o a los establecimientos que de ella dependan. Y si éstos no fuesen suficientes, la diputación verificará por el resto un repartimiento entre los pueblos de la provincia en proporción de lo que por contribuciones directas y por el impuesto de consumos pague cada uno al Tesoro. Era así el repartimiento la principal fuente de ingresos de las diputaciones. En el ejercicio de 1924-5, como indican los datos que damos a continuación, significaba el repartimiento, por término medio, el 71,8 por 100 del presupuesto de ingresos de todas las diputaciones sujetas al régimen común.

Para el año económico de 1924-5 el total por capítulos de los presupuestos de ingresos de las diputaciones provinciales de régimen común, fué el siguiente, en miles de pesetas:

Rentas.....	430,8
Donativos, legados y mandas.....	436,7
Repartimiento.....	57.079,8
Instrucción pública.....	235,4
Beneficencia.....	7.061,3
Ingresos extraordinarios.....	1.087,9
Arbitrios especiales.....	4.551,2
Empréstitos.....	429,0
Enajenaciones.....	6.001,2
Resultas.....	1.667,9
Reintegros.....	506,3
<b>Total.....</b>	<b>79.487,6</b>

Según el Estatuto provincial vigente aprobado por R. D. de 20 de marzo de 1925, los recursos de las diputaciones provinciales serán (art. 209 y siguientes): rentas, productos o intereses que rindan los bienes pertenecientes a la provincia o a establecimientos que dependan de ella; rendimientos de obras o servicios públicos o de institutos que sean costeados u organizados por la diputación; subvenciones o auxilios que para obras o servicios determinados sean concedidos por el Estado o por otras corporaciones locales y donativos particulares, y las *exacciones provinciales*. Estas podrán ser: contribuciones especiales; derechos y tasas; multas, e impuestos y arbitrios autorizados por esta ley. Constituyen la *imposición provincial*: A) Arbitrios ordinarios o extraordinarios que las diputaciones vengán utilizando, con la aprobación del gobierno. B) Imposiciones o percepciones sobre

la riqueza radicante en la provincia. *C)* Contribuciones e impuestos que el Estado ceda, total o parcialmente, a las diputaciones (tales son: el 5 por 100 de las cuotas de contribución territorial que correspondan al Tesoro sobre la riqueza rústica y pecuaria existente en cada provincia, y el impuesto de cédulas personales). *D)* Arbitrios, impuestos y recursos que los ayuntamientos cedan, total o parcialmente, a las diputaciones (contingente provincial) y *E)* Recargos provinciales autorizados sobre contribuciones, impuestos y arbitrios del Estado o de los ayuntamientos (sobre solares, terrenos incultos, sobre derechos reales, y sobre algunos actos, contratos o documentos gravados por la ley del timbre).

En el respecto fiscal ofrecen una particularidad las *provincias Vascongadas* y *Navarra*. No obstante la consagración por la legislación española de la unidad nacional, esas provincias conservaron sus especiales leyes, privilegios y fueros. A consecuencia de la guerra carlista y el convenio de Vergara se promulgó la ley de 25 de octubre de 1839 que confirma los fueros de las provincias Vascongadas y de Navarra sin perjuicio de la unidad constitucional de la monarquía, reservando al gobierno el derecho de proponer a las Cortes, cuando la oportunidad lo consintiera, y oyendo antes a las diputaciones, las modificaciones que en los fueros reclamare el interés de las provincias conciliado con el general de la hacienda y de la Constitución de la monarquía. Con los representantes de *Navarra* se llegó pronto a un acuerdo, que fué en definitiva sancionado por las Cortes por ley de 16 de agosto de 1841. Por esta ley se dispuso, por lo que respecta al régimen fiscal, que esta provincia pagaría como única contribución directa al Estado 1.800.000 reales descontados 300.000 para gastos de recaudación; que el estanco del tabaco y de la sal sería de cuenta del gobierno, confirmando la exención respecto del papel sellado y subsistiendo el estanco de la pólvora y azufre; se suprimieron las aduanas interiores quedando subsistentes las fronteras. Esa cifra se elevó a 2 millones de pesetas en 1877, cifra que se ha mantenido hasta la actualidad. Para la percepción por el Estado en Navarra del impuesto sobre el azúcar, alcoholes y cerveza, rigen normas especiales.

Pero antes de llegar a un acuerdo con las *Vascongadas*, surge la segunda guerra civil, y por la ley Cánovas de 21 de julio de 1876, al abolir los fueros vascongados, dispuso que estas tres provincias quedaban obligadas a pagar en la proporción que les correspondiera, con destino a los gastos públicos, las contribuciones, rentas e impuestos ordinarios y extraordinarios que se consignaran

en los presupuestos del Estado. Como solución de concordia se llegó en definitiva a someter a estas provincias al pago de toda clase de tributos, pero concertando una cantidad anual calculada para cada uno de ellos autorizando a las diputaciones para que arbitraran por sí mismas la cantidad total con que había de contribuir al Estado. Sobre esas bases se celebró el primer *concierto económico* en 28 de febrero de 1878 y los sucesivos de 29 de junio de 1887, 1.º de febrero de 1894 y 13 de diciembre de 1906. En este último concierto, que estuvo en vigor hasta finalizar el año 1926, los impuestos concertados fueron: territorial, industrial, derechos reales, timbre, consumos, alcoholes, pagos, sueldos locales, transportes, carruajes, luz y gas, casinos y asignaciones para inspección de ferrocarriles. El total líquido que habían de satisfacer por estos conceptos era el siguiente: Alava, 623.189 pesetas; Guipúzcoa, 2.066.515; Vizcaya, 4.298.362. Cualquiera otra nueva contribución, renta o impuesto que establezcan las leyes sucesivas y que no tengan relación con los encabezados obligarán también a las provincias. Consecuencia de esta norma son las distintas modificaciones posteriormente acordadas. Así por ejemplo, por R. D. de 23 de octubre de 1913 se aumentó el cupo en 90.000 pesetas concertando el impuesto de utilidades de las sociedades navieras vascongadas. La reforma tributaria de 29 de abril de 1920 dió lugar a la modificación del concierto acordada por R. O. del 30 de agosto que afecta principalmente a la contribución de utilidades de las compañías mineras y al timbre sobre artículos envasados. El concierto vigente desde 1.º de enero de 1927, que

	Vizcaya	Guipúzcoa	Álava	Total
Territorial.....	1.072,3	379,7	59,3	1.511,3
Industrial.....	2.501,5	885,8	138,4	3.525,7
Utilidades.....	11.923,6	4.222,4	659,6	16.805,7
Derechos reales.....	5.111,6	1.810,1	282,8	7.204,5
Timbre.....	5.168,0	1.830,1	285,9	7.284,0
Consumos.....	1.064,3	376,9	58,9	1.500,0
1,20 por 100 sobre pagos.....	102,2	36,2	5,7	144,0
Transportes.....	578,0	204,7	32,0	814,5
Carruajes de lujo.....	13,3	4,7	0,7	18,8
Alumbrado.....	467,4	165,5	25,9	658,8
Casinos.....	60,4	21,4	3,3	85,1
Impuesto de minas.....	286,4	101,4	15,8	403,7
Inspección de ferrocarriles.....	31,1	11,0	1,7	43,9
<b>Total.....</b>	<b>28.380,0</b>	<b>10.050,0</b>	<b>1.570,0</b>	<b>40.000,0</b>

durará veinticinco años, con una cuota inicial de 40 millones de pesetas, inalterable hasta el año 1931 y que luego se elevará paulatinamente hasta 50 millones, concierta las contribuciones con los cupos que se indican en el cuadro de la página 724, en miles de pesetas (R. D. de 9 de junio de 1925 y R. D. ley de 24 de diciembre de 1926).

**Bibliografía.** — *Grotefend*, «Grundsätze des Kommunalsteuerwesens in Preussen», Elberf., 1874. — *Bruch, Meier, Nasse*, etc., «Die Kommunalsteuerfrage, zehn Gutachten und Berichte des Vereins f. Sozialpolitik» (Schriften des Vereins, Bd. 12), Leipzig, 1877 y las «Verhandlungen des Vereins», Bd. 14, 1878. — *R. Friedberg*, «Die Bestuerung der Gemeinden», Berlín, 1877. — *A. Wagner*, «Die Kommunalsteuerfrage, etc.», Berlín, 1878. — *L. v. Bilinski*, «Die Gemeindebesteuerung», Leipzig, 1878. — *R. Gneist*, «Die deutsche Finanzreform durch Regulierung der Gemeindesteuern», Berlín, 1881. — *L. Herrfurth*, «Die Finanzlage der Städte und Landgemeinden in Preussen» (Finanz Arc., 1884). — *V. Reitzenstein*, «Die finanzielle Konkurrenz von Gemeinden, Kommunalverbänden und dem Staat» (Schmollers Jahrb., 1887). — *El mismo*, «Ueber indirekte Verbrauchsabgaben der Gemeinden» (Conrads Jahrb., 1884). — *Eheberg*, artículo sobre «Kommunal финанzen» (Handw. d. Staatsw.); en la 4.ª edición bajo el título de «Gemeindefinанzen». — *Adickes*, «Ueber die weitere Entwicklung des Gemeindesteuerwesens auf Grund des preuss. Kommunalabgabengesetz v. 14 Juli 1893» (Z. f. Staatsw., 1894). — *F. J. Neumann*, «Referat über Kommunalbesteuerung in den Verhandlungen des sachs. Gemeindetages in Meissen am 6. u. 7 Juli 1894», Meissen, 1894. — *El mismo*, «Zur Gemeindesteuerreform in Deutschland, etc.», 1905. — *M. Biermen*, «Neue Steuerreformen in Staat und Gemeinden», 1905. — *A. Wagner Preuss*, «Kommunale Steuerfragen», Jena, 1905. — *O. Gerlach*, «Gemeindesteuerrecht», Dresde, 1905. — *Fr. Heinle*, «Zur Reform des Gemeindefinanzwesens», 2.ª ed., Berlín, 1905. «Denksch. über die Gemeindebesteuerung des Grundbesitzes nach dem Veranlagungsmasstäbe des gemeinen Wertes» (Z. des k. preuss. statist. Bureaus, Jahrg. 44). — *Silbergleit*, «Preussens Städte» (Denksch. zum 100. jäh. Jubiläum der Städteordnung), 1908. «Gemeindefinанzen», Schr. d. Verein f. Sozialp., Bd. 127 und Verhandlungen, Bd. 128. — *Oppermann*, «Gemeindesteuerreform, Vorschläge zum sachs. Gemeindesteuergesetzentwurf», Dresde, 1912. — *G. v. Schanz*, «Uebersicht über die zurzeit (1914) in den deutschen Bundesstaaten und Gemeinden geltenden direkten Steuersysteme» (Finanz A. Jahr. 31). — *O. Mayer*, «Die direkten Steuern in den grösseren badischen Städten, etc.», Karlsruhe, 1913. — *O. Schwarz*, «Das Gemeindeabgabewesen Deutschlands, etc.» (Finanz A. Jahrg. 32). — *W. Lohmann*, «Die besonderen direkten Gemeindesteuern», Jena, 1913. — *Birnbaum*, «Die gemeindlichen Steuersysteme in Deutschland», Berlín, 1914. — *Mischler*, artículo «Gemeindehaushalt»

en el Osterreichischen Staatswörterbuch». *G. J. Goschen*, «Local taxation, etc.», Londres, 1872. — *P. Leroy-Beaulieu*, «L'administration locale en France et en Angleterre», París, 1873. — *J. W. Probyn*, «Local Government and taxation», Londres, 1875. — *Cannan*, «The history of local rates in relation to the proper distribution of the burden of taxation», 2.<sup>a</sup> ed., Londres, 1912. — *B. Ellena*, «Le finanze comunali» (Archivio di Statistica, 2. Jahrg.), Roma, 1878. — *A. Salandra* «Il riordinamento delle finanze comunali» (Nuova Antologia), Roma, 1878. — *C. Soro-Delitala*, «Il sistema tributario dei Comuni e delle Provincie», Roma, 1879. — *A. Errera*, «Le finanze dei grandi comuni», Florencia, 1882. — *Bruneau*, «La situation financière des Communes de Francia et d'Algérie en 1906». — *El mismo*, «La situation financière des Departements en 1904».