

SEGUNDA SECCIÓN

EXACCIONES DE DERECHO PÚBLICO

1. Concepto y clasificación

§ 58. Por exacciones o ingresos de derecho público se entiende aquellas prestaciones monetarias o de cosas de valor pecuniario que en virtud del derecho público se imponen a la población, o, más exactamente, a las personas y comunidades determinadas en la ley y cuyo rendimiento se destina a satisfacer los gastos ocasionados por las instituciones públicas en servicio de los intereses generales.

Las exacciones son *especiales o generales*; a las primeras se las llama *tasas*, a las segundas *impuestos*.

En su más amplio sentido se incluyen también entre las exacciones las *multas y penas pecuniarias*. Pero éstas no son objeto de consideración científica en el campo de la hacienda pública. Los puntos de vista según los cuales se imponen y miden, no son de naturaleza financiera y solamente el hecho de que su importe contribuya a satisfacer las necesidades del Estado, justifica su mención en los tratados de Hacienda.

2. Historia de las exacciones de derecho público

§ 59. En los comienzos de la edad media, especialmente el imperio de los francos, no se conocen los impuestos propiamente dichos. Lo que con este nombre se designa son donaciones a los príncipes o prestaciones, en especie muchas veces, que tienen un carácter mixto, análogo al de las tasas, como los derechos de puertos, navegación, de tránsito por puentes y caminos, etc. Solamente los derechos aduaneros de tránsito, que dimanaban de la época romana y que se percibían de antiguo en las aduanas y los derechos de mercado pueden considerarse como exacciones análogas a los impuestos. El sistema tributario romano que los francos hallaron

en las Galias subsistió algún tiempo fracasando los ensayos para extender ese sistema al resto del imperio franco. Los germanos no soportaron impuestos propiamente dichos, pues estimaban que el gravamen por el sistema de la capitación implicaba la disminución de la libertad. La cantidad que se satisfacía para eximirse del servicio militar era lo único que a lo sumo se podía considerar como una exacción general pagada por los que no prestaban en persona dicho servicio. Pero, en cambio, no faltaron exacciones especiales que la mayor parte de las veces recaían sobre la propiedad territorial. Así, por ejemplo, existía una exacción sobre la tierra, llamada *Landrecht* o *Medem*, que fué una forma evolutiva, característica de los francos, de la regalía de la tierra. Existían también otras exacciones en especie que percibía el monarca como señor de la tierra. El resto de las prestaciones de los súbditos para satisfacer los gastos públicos eran cargas en especie. La construcción de puentes y caminos se consideró como un deber ciudadano. Aneja al *servitum regis* existía la obligación de dar al rey, su familia y séquito, así como a las personas provistas de mandato real, asilo y sustento, proporcionándoles los medios necesarios para viajar.

§ 60. Mientras en Inglaterra y en Francia se efectúa un proceso de consolidación política estatal, que ciertamente se interrumpe en algunas ocasiones, el *imperio alemán*, dada su total organización, lleva en sí desde el principio el germen de la disolución. De antiguo radica la actividad propia del Estado y, por tanto, la constitución del sistema financiero, en los territorios particulares. La debilidad del poder imperial impide la elaboración de un amplio sistema tributario. Todos los ensayos en pro de una reforma financiera del imperio hechos al finalizar la edad media, fracasaron.

Los orígenes de la imposición directa por parte del Estado aparecen en el imperio con los llamados *Beden* (1) (*petitiones, tallia, stiure*, etc.), que reciben ese nombre porque no se recaudaron en virtud de una ordenación jurídica, sino que se *solicitaron* para satisfacer determinadas necesidades apremiantes. En casos extraordinarios, principalmente con ocasión de la visita del rey, o de expediciones militares, se solicitaron *Beden* especiales. Las ciudades imperiales y el patrimonio de las iglesias del imperio eran las que principalmente se sometían a tales tributos. Desde el siglo XIII suministra la imposición de los judíos muchos in-

(1) De *beten*: rogar.

gresos. En algunos casos se ordenaron también impuestos imperiales de carácter general. Pero como no existía una economía financiera ordenada y los impuestos se aplicaban la mayor parte de las veces a satisfacer necesidades apremiantes, especialmente a la amortización de empréstitos y anticipos, muchos estamentos lograron eludir el gravamen de modo que tales impuestos no resolvían la dificultad. El último ensayo serio para establecer la tributación directa por parte del imperio acaece en el siglo xv — con el llamado *gemeinen Pfennig* — provocado por las necesidades de la guerra con los husitas y después con los turcos. Originariamente era un impuesto imperial en sentido propio, que gravaba directamente a los súbditos del imperio. En el establecimiento de este impuesto influyó poderosamente la fuerte sensación del peligro y el innegable reconocimiento de que, dada la distinta constitución militar, no eran suficientes los antiguos medios económicos y prestaciones de servicios. Ciertamente que el *gemeine Pfennig* era muy defectuoso, tanto por lo que respecta a la estimación de su base como por lo que se refiere a su rendimiento. Era una mezcla arbitraria de impuesto de capitación, personal y de clases; y por la oposición de algunos estamentos sólo pudo cobrarse de un modo desigual. Faltaba ante todo al imperio la organización administrativa y el aparato de control necesario para tal imposición directa; faltaba al rey el poder suficiente para romper la oposición de los estamentos, de los señores territoriales y de las ciudades. No obstante, justamente en los siglos xv y xvi, la transformación del sistema de defensa armada y de las relaciones económicas condujeron al tránsito a un régimen de economía tributaria, que ya en aquella época se hallaba establecido en Francia. El fracaso en el establecimiento de un sistema tributario independiente, por parte del imperio, obligó, por apremios de la necesidad, a establecer un *sistema de contingente* o de reparto desde la época del rey Segismundo. De aquí el establecimiento en el siglo xvi de los llamados *Römermonate* que al principio eran un socorro para la guerra contra el turco, y después un medio para satisfacer las necesidades generales del imperio. También estas contribuciones de reparto, matriculares, decayeron rápidamente, fueron cada vez más desiguales y proporcionaron insuficientes rendimientos. El único impuesto imperial era el llamado *Kammerzieler*, establecido en 1548 como impuesto matricular para sostenimiento del Tribunal Supremo del imperio, impuesto que se distribuía también de un modo muy desigual y proporcionaba escasos rendimientos.

La *constitución aduanera* era en esencia la misma que en el período de los francos. Los préstamos contraídos por el rey con la garantía de las aduanas eran cada vez más cuantiosos, de tal modo que los príncipes territoriales empiezan a considerar los derechos aduaneros como asunto de su exclusiva competencia y ordenan a capricho la elevación de los derechos aduaneros, aunque repetidamente los reyes alemanes prohibieran tales injerencias. Pero también al imperio mismo se le señaló desde el siglo XIII un reducido campo de actuación a este respecto y el establecimiento de nuevas barreras aduaneras se limitó a las ciudades imperiales y a los fundos del patrimonio de la corona. La penuria del imperio indujo al parlamento de Nuremberg en 1522 a presentar un proyecto según el cual se satisfacerían las necesidades del imperio por un derecho aduanero del 4 por 100 del valor de las mercancías importadas eximiendo a los artículos de primera necesidad; pero el plan fracasó por la oposición de las ciudades.

Los derechos y regalías en conexión con el mercado (pesas y medidas), así como la regalía de la moneda y los derechos aduaneros, estaban en su mayor parte enajenados y solamente algunos de esos derechos se administraban directamente por el imperio.

§ 61. La elaboración de un ordenado sistema tributario y financiero se efectúa a partir del siglo XIV en las *ciudades*, principalmente en las imperiales. Es manifiesta la gran importancia que tuvo para la historia financiera la imposición directa en las ciudades. Aquí es donde por primera vez se plantean y resuelven los problemas de la extensión de la obligación de contribuir, de la imposición en atención a las fuentes de adquisición y al patrimonio y otros varios problemas. En las ciudades, como se ha dicho, es donde son más favorables las condiciones de esta evolución. Aquí es donde estaba más desarrollado el régimen de la economía monetaria; el comercio y la industria ciudadana proporciona un producto neto imponible; la aglomeración de una masa humana muy importante para aquella época despierta la necesidad de una ordenación pública; la notoria utilidad de las instituciones comunales despierta el sentido de ciudadanía. Los rendimientos que proporcionan los dominios y demás fuentes de ingreso no son suficientes para satisfacer las necesidades, frecuentemente elevadas, para la conducción de la guerra, fortalecimiento de la ciudad, construcción de iglesias y edificios públicos, aumento de la burocracia y de los intereses de la deuda, etc. Esto explica el que por primera vez sea en las ciudades donde

hallemos impuestos propiamente dichos, bien en forma directa o indirecta, para satisfacer las necesidades públicas de la ciudad, cuyas exacciones se perciben exclusivamente en interés del bienestar público, diferenciándose esencialmente de las exacciones y censos de épocas anteriores.

Ciertamente que el sistema tributario de las ciudades imperiales alemanas está muy lejos de constituir un todo unitario, aunque se den ciertos caracteres comunes explicables por la mutua y frecuente relación de las ciudades entre sí.

Entre los impuestos directos hallamos en casi todas las ciudades un impuesto sobre el patrimonio que con distintos nombres grava a veces todo el patrimonio, sea mueble o inmueble, de adquisición o de disfrute. Superpuesto al impuesto patrimonial, pero también como exacciones independientes, son frecuentes los impuestos de capitación. Por doquiera se perciben también impuestos de consumo que muchas veces juegan un papel más importante que los impuestos directos. Tales impuestos de consumo, con distintos nombres, gravan numerosos artículos destinados al consumo, principalmente el vino, la cerveza, el malta, el pan y la harina, la sal y la carne, los pescados frescos y salados, los vestidos y tejidos, etc. Merecen especial mención las accisas generales sobre artículos de comercio al por mayor que a veces se perciben en algunas ciudades. Conjuntamente con los impuestos se perciben también tasas por el uso y disfrute de las instituciones ciudadanas (mercados, casas de contratación) o por prestaciones especiales de los funcionarios públicos de la ciudad.

A partir del año 1600 el régimen tributario de las ciudades imperiales no ofrece ya un interés particular. En parte había decaído mucho el bienestar y el espíritu de empresa en la ciudad, en parte también los fundamentos de su temprana evolución, especialmente la economía monetaria, se había extendido también a los territorios, en los cuales, en conexión con otras circunstancias, se constituye un amplio sistema tributario.

§ 62. En los Estados territoriales, después de la guerra de los treinta años y a consecuencia de las grandes transformaciones que entonces experimenta el régimen político, la imposición adquiere una gran importancia, sin que ciertamente se altere en esencia el carácter de la antigua constitución financiera.

Durante la edad media, solamente en casos especiales, se reconoce la obligación de los súbditos de satisfacer con sus propios medios una prestación especial que por lo general se efectúa en los tres casos del derecho feudal: al armar caballero al hijo del

señor; al dotar a la hija del señor al tiempo de contraer nupcias y al rescatar al príncipe que cae prisionero del enemigo. A estos casos se añade aquel otro que afecta al interés público, al caso de la penuria general del país, principalmente para sostenimiento de la guerra, para proteger el territorio nacional y expulsar al enemigo que haya hollado el suelo patrio. Con la caída y destrucción del antiguo régimen militar es cada vez más apremiante la necesidad financiera para los fines de la guerra. Apelando a la insuficiencia de los medios de que se disponía para satisfacer esa necesidad pública, acuden los príncipes a los estamentos en petición de exacciones de carácter general, que aisladamente se conceden ya en el siglo XIII, y de un modo más general en los siglos XIV y XV, y a veces por primera vez en el siglo XVI, pero que al principio sólo se conceden transitoriamente y con carácter extraordinario. Estas exacciones — al principio en forma de *Beden*, ordinarios y extraordinarios — difieren en los distintos países. Por lo general recaían sobre los tres estamentos, cada uno de los cuales distribuía su importe entre sus miembros a su arbitrio o según su constitución especial, y con frecuencia recaían totalmente o en su mayor parte sobre los subordinados. Estas contribuciones solían gravar la propiedad rústica en atención a los distintos signos de producto (extensión superficial de la tierra cultivada, número y clase de cabezas de ganado, sistemas de cultivo, etc.), mientras que en las ciudades recaía sobre la propiedad urbana. Pero también se dan impuestos generales sobre el patrimonio e impuestos sobre la renta u otros de tipo personal.

Pronto aparecen al lado de estos impuestos directos, los indirectos sobre el consumo, principalmente sobre el vino, la cerveza y el aguamiel, y los impuestos sobre el tráfico con ocasión de los negocios de compra y venta. Aisladamente aparecen ya en el siglo XIV, y en mayor extensión y gravando a numerosos artículos, en el siglo XVII (sistema de accisas en Prusia y Sajonia). El sistema aduanero mantiene en esencia su antiguo carácter: las aduanas lo son provinciales interiores, de tránsito y raras veces fronterizas.

La constitución del sistema tributario, como se ha dicho, está condicionada por la modificación en el régimen militar, por el tránsito de las milicias de tipo feudal al ejército mercenario y después al ejército permanente. Influye también la disminución de los ingresos procedentes de los dominios, principalmente en el siglo XVII, y el aumento de la deuda pública, así como la baja

en el valor de la moneda. Por otra parte, las modificaciones en el régimen de la administración civil, causan un aumento ininterrumpido del gasto público. La concentración en manos del Estado de numerosas atenciones de los señoríos y de los municipios urbanos, el fomento de la economía nacional, en una palabra, el nacimiento del Estado que aspira a realizar una serie de funciones en interés general y la suplantación de la economía natural por la economía monetaria conducían necesariamente al régimen tributario, aun cuando éste en un principio apareciese muchas veces encubierto en forma de regalías y monopolios.

Pero no siempre fué fácil a los señores territoriales implantar el régimen tributario. El poder de estos señores tenía al principio, y en muchos territorios hasta la época de la promulgación de las constituciones modernas, sus límites en los derechos de los estamentos. En todas partes habían éstos conquistado el derecho de concesión de impuestos, en virtud del cual no sólo era precisa su aprobación para toda percepción de impuestos, sino que también su cobranza y administración y el control del empleo de sus rendimientos estaban en sus manos. El total producto de algunos impuestos era administrado por los propios estamentos y se destinaba a la amortización de deuda por éstos contraída. Solamente los más poderosos señores territoriales lograron anular el poder de los estamentos, reduciendo a una mera fórmula el derecho de concesión de impuestos.

§ 63. En general, durante la edad media, la *hacienda de Prusia-Brandemburgo*, en lo que respecta al régimen tributario, ofrece los mismos caracteres que la de los demás Estados territoriales. Las diferencias que aquí se aprecian se explican por la constitución y el modo de colonización de este Estado, que en esencia se basa en la conquista. En el dominio inminente del príncipe sobre todo el territorio y en la transmisión de éste a título de feudo se basan las prestaciones del servicio militar en tiempo de guerra, así como los censos y diezmos. Una vez que estas y otras fuentes de ingresos, como los *Beden* que aparecen en Brandemburgo, en parte se colacionan y en parte se enajenan e hipotecan, se vieron obligados los Hohenzollern a ensayar la apertura de nuevas fuentes de ingreso cuando en el siglo xv se encontraron la Marca cargada de deudas y sin apenas ingresos. Después de difíciles negociaciones con los estamentos, logra Albrecht Achilles obtener de éstos de un modo periódico, pero siempre por cortos periodos de tiempo, la concesión de los llamados *Beden*. También pudo establecerse un impuesto sobre la cerveza y otras exaccio-

nes y derechos aduaneros sobre el vino y otros artículos de consumo.

En el siglo XVI adquiere el sistema tributario mayor importancia y se modifican sus fundamentos. En el campo se establece una contribución territorial que grava las tierras de cultivo en atención al producto de las cosechas; y en la Marca se establece la contribución de urbana. Otras clases de la población urbana se gravaron igualmente con gabelas fijas.

Pero los catastros eran muy desiguales y continuaron siéndolo hasta la época moderna, no obstante las modificaciones introducidas en el siglo XVII. Las propiedades de los caballeros estaban en esencia exentas de los impuestos. En general, el sistema tributario del siglo XVI muestra la tendencia de convertir los antiguos impuestos sobre el patrimonio en impuestos diferenciados objetivos (sobre cabezas de ganado, posesión de edificios por unidad superficial de terreno cultivable, de capitación). Como en otros territorios alemanes, también en la Marca en esta época el impuesto sobre la cerveza adquirió un carácter de permanencia convirtiéndose en el impuesto fundamental de las ciudades, pero el rendimiento de los impuestos en general en esta época no alcanza cifras elevadas. De los cien mil florines aproximadamente que constituyen los ingresos de los países de la Alemania del Sur y de Brandemburgo los años posteriores al gobierno de Albrecht Achilles, sólo una quinta parte procedían de impuestos.

La apelación al tributo en general, como se ha dicho, no hallaba eco; las dificultades de la concesión de impuestos hicieron que se extendieran en lo posible los dominios y los derechos de soberanía del Estado, algunos de los cuales, ciertamente, tenían en la práctica el carácter de una imposición encubierta. Solamente después de la guerra de los treinta años, y a consecuencia de la necesidad de obtener medios para satisfacer los gastos del ejército permanente, logra Prusia establecer un régimen de amplia tributación, cuando refuerza el poder del príncipe, se modifica la administración del país y se fomenta el cultivo de la tierra. Ciertamente que lo que se consiguió no fué mucho. Frente a los privilegios de la nobleza, a las luchas y celos de los estamentos entre sí, a las numerosas diferenciaciones en las distintas provincias, no era de esperar una modificación radical. Solamente en algunas partes del territorio se lograron implantar reformas aisladas. Hasta fines del siglo XVIII continúa el mismo sistema tributario en la forma en que se había desarrollado a fines del siglo XVII. El impuesto principal era la llamada contribución, que originariamente

era una exacción sobre la propiedad territorial y que después comprendía bajo el mismo nombre diversos impuestos directos. En cada circunscripción se percibía con arreglo a distintas bases. Sólo a principios del siglo XVIII es cuando se hacen revisiones que mejoran las bases de gravamen de este impuesto. Al lado de él existían exacciones de carácter personal que gravaban a la población que no poseía fundos. A estos impuestos se añaden otras exacciones: sobre la propiedad territorial de los nobles (impuestos sobre caballos); los impuestos sobre los artesanos y sobre los medios de subsistencia; los derechos de administración de justicia a modo de retribución de los funcionarios y otros impuestos, la mayor parte de los cuales afectaban a reducido número de personas y cuyos rendimientos se destinaban a fines especificados. El gravamen de la imposición directa era pesado y desigual a causa de los numerosos privilegios y exenciones. Si la contribución era el impuesto fundamental del país llano y las pequeñas ciudades, la accisa general era el impuesto fundamental en las grandes ciudades. La accisa general era un sistema de impuestos que al lado de un moderado impuesto de capitación, de la contribución industrial y territorial, comprendía principalmente una serie de impuestos sobre subsistencias, bebidas y toda clase de mercancías sujetas al tráfico mercantil. En 1736 se publicó un amplio reglamento sobre las accisas; pero hasta 1787 no se regularon de un modo uniforme las hasta entonces diversas tarifas en cada provincia. En tiempo de penuria aparecen además impuestos generales de capitación directa. Las aduanas propiamente dichas no tenían importancia en relación con las accisas. La mayor parte de las veces eran exacciones que se percibían con motivo del tránsito de las mercancías de una provincia a otra, y tenían un carácter mixto, en parte de impuestos propiamente dichos, y en parte de tasas por utilización de puentes y caminos y a modo de derechos de licencia. Se procuró gravar al productor y al comerciante extranjero por medio de derechos aduaneros de tránsito. El molesto sistema de las aduanas interiores no fué abolido hasta el año 1805, y en 1806 es cuando por primera vez se establece un derecho aduanero propiamente dicho en las fronteras. Entre las regalías tenían marcado carácter tributario las de la sal y el tabaco. La regalía de la sal fué establecida en 1656 por el gran Kurfürst. Desde el año 1703 existe en todo el territorio (puesto que antes sólo existía en las ciudades) la llamada conscripción de la sal, según la cual todo vecino tenía que comprar anualmente una determinada cantidad de sal. La regalía del ta-

baco, establecida en 1703 como monopolio, y arrendada de un modo temporal a la administración francesa de las aceisas y aduanas, se transformó en 1797 en un impuesto propiamente dicho.

Hay que citar, por último, el impuesto de timbre, introducido en el año 1682 por el gran Kurfürst y pronto ampliado y extendido en los años 1765 y 1766 a los documentos y contratos y a las provincias que hasta entonces estaban exentas del timbre. El timbre gravaba las patentes, diplomas, gracias, concesiones; privilegios, documentos, contratos por un valor superior a 50 táleros, letras de cambio, obligaciones, particiones hereditarias, poderes, libros de los comerciantes, barajas, etc., y, por consiguiente, era unas veces impuesto y otras tasa.

§ 64. Por lo que respecta al régimen tributario, la situación era algo mejor, en parte, en el sur de Alemania. En *Baviera* aparecen ya en el siglo XIV en el país llano diversos impuestos sobre la tierra, y también impuestos generales sobre el patrimonio, establecidos estos últimos a imagen de las formas ya experimentadas en las ciudades. En el siglo XV aparece el llamado *Landsteuer*, impuesto sobre la población rural, que recae también sobre las ciudades y la Marca, y que en lo fundamental era un impuesto patrimonial diferenciado por clases que gravaba todo el patrimonio mueble o inmueble, con excepción de los instrumentos. Posteriormente se superpuso al *Landsteuer* un moderado impuesto sobre los estamentos que gravaba los estamentos mismos, pero que más tarde fué difundido por éstos a sus súbditos. Por las ordenanzas que aún se conservan, se desprende que los preceptos sobre estimación de la base, cobranza y, en general, lo que se refiere a la técnica tributaria, eran perfectos para aquella época. La práctica, poco a poco consolidada, de tomar como norma para la futura percepción del impuesto la cantidad anteriormente recaudada, hace que ya hacia el año 1500 se distinga la cantidad presupuesta de la efectivamente recaudada, al modo como hoy se distinguen los presupuestos de las cuentas.

Allado de este impuesto existen también los impuestos sobre el gasto, como impuestos territoriales, de los cuales el que grava las bebidas se conoce ya en el siglo XIV. La difícil situación financiera de la época posterior provoca una amplia evolución del sistema tributario, de técnica maravillosamente desarrollada, sobre la base del *Landsteuer*, que en lo fundamental sigue gravando a la población rural. En épocas de guerra existió también una mezcla de impuestos sobre el patrimonio, sobre la renta y personal, en los cuales los postulados de la generalidad y aun los de

la uniformidad de gravamen merecieron especial atención. En el siglo XVII se elevaron los antiguos impuestos sobre la cerveza y el vino y se establecieron además otros nuevos impuestos indirectos, tales como los que gravaban el tabaco, los cereales y la carne. Naturalmente, en el transcurso del tiempo, a pesar de los múltiples ensayos de reforma, se ponen de relieve los defectos del antiguo catastro bruto con tanta más claridad cuanto más se elevan los tipos de gravamen. Ciertamente que es innegable la aspiración de extender el impuesto al mayor número de clases de personas, teniendo en cuenta la justicia distributiva; la revisión del Landsteuer, efectuada en 1721, significó para la clase aldeana la implantación de una especie de impuesto de producto sobre la tierra a base de la calidad de los terrenos, distinguiendo las principales especies de cultivo. Pero comparado con los modelos de la época actual, lo que se consiguió con esta revisión no fué muy importante que digamos. Principalmente continuó subsistente la gran desigualdad de gravamen de los estamentos privilegiados. También los impuestos especiales que aparecen en el siglo XVIII (impuestos de forraje, de reclutas, de caballos de tiro) que se establecen en lugar de una parte de los *Binnenmauten*, establecidos a su vez en el año 1765, gravan en su mayor parte a la clase aldeana. En la época de la incorporación de los nuevos territorios, a comienzos del siglo XIX, existe un sistema tributario extraordinariamente abigarrado, que provoca la necesidad de una reforma purificadora.

§ 65. En la *Baja Austria*, en *Bohemia* y en *Silesia*, principalmente por el estado de penuria debido a la guerra con los turcos, se efectúa, antes que en Prusia, el tránsito de la economía financiera a base de dominios y regalías al régimen tributario. En el siglo XVI, en efecto, se consolidan, como una institución permanente, los impuestos directos; así, en Bohemia, el impuesto general sobre el patrimonio; en Silesia, el impuesto sobre el producto de la tierra; en la Baja Austria, la llamada contribución, especie de impuesto territorial y la contribución de urbana sobre edificios. Con motivo de circunstancias especiales se establecen impuestos personales, de capitación, de clases, sobre la renta y el patrimonio. Ya desde el siglo XIV aparecen aisladamente los impuestos de consumos sobre el vino, la cerveza, el alcohol, aguamiel, cereales y otros productos. A ellos se añaden los derechos aduaneros, después la regalía de la sal y del tabaco, y, por último, el timbre, las tasas y el impuesto de sucesiones. En el siglo XVIII se ensayan numerosas reformas en la tributación; la reforma del

impuesto territorial, en tiempo de Carlos VI, en los países milaneses; y las rectificaciones tributarias, en tiempos de María Teresa y José II, en los países alemanes, marcan una etapa característica en la evolución, que tiende a implantar un sistema racional de tributación constituyendo las medidas más importantes que se adoptan antes del siglo XIX para llegar a establecer impuestos directos generales y uniformes. Fundamentalmente se trató con esa innovación de formar los catastros de rústica y urbana, por medio de los cuales, en lugar de las bases de gravamen toscas y arbitrarias hasta entonces existentes, se trata de establecer medidas objetivas de gravamen.

§ 66. En *Inglaterra*, donde la monarquía había logrado de antiguo mayor poder, existen, ya en el siglo XII, impuestos generales y directos sobre el patrimonio, al lado de numerosas exacciones que en parte se satisfacen únicamente por determinadas personas y en parte sólo en determinados casos. Esos impuestos sobre el patrimonio gravaban no solamente a la masa de súbditos sino en parte también a los nobles. El país llano se grava con un impuesto territorial; el patrimonio mobiliario con una especie de impuesto sobre el producto, con cuotas variables según las necesidades de la época. La norma era el «diezmo» y el «quinceavo». El que se eximía del servicio militar pagaba un impuesto. En el año 1297 consiguen los barones el derecho de concesión de ingresos y posteriormente también la Cámara Baja. Después de múltiples luchas se consigue a principios del siglo XIV establecer, poco a poco, un sistema de imposición directa y fija que tiende a convertir todas las exacciones que recaen sobre la tierra, en un impuesto general sobre la tierra; y todas las exacciones personales en un impuesto uniforme sobre la renta. Y aunque este fin sólo se logra en parte, la total evolución muestra hasta qué punto hacia fines de la edad media precede Inglaterra al continente en la realización práctica de los principios de la generalidad y uniformidad de gravamen y la supresión de los privilegios tributarios. Posteriormente se empeora de nuevo la situación a estos respectos. En el año 1334 y a petición de los propios contribuyentes, el diezmo y el quinceavo se convierten en impuestos de reparto o contingente. Con el aumento de las necesidades del Estado, en el siglo XVI, se percibe el impuesto elevando las cuotas, pero sin modificar las antiguas bases de estimación. Se añade además el llamado «subsidio», que en lo esencial se apoya en las mismas bases y cuyas cuotas se elevan según las necesidades. Además de estos impuestos ordinarios se

perciben también impuestos extraordinarios, de capitación simple y clasificada y de clases. La imposición indirecta se constituye en esta época exclusivamente en forma de derechos aduaneros percibidos en la frontera y no en forma de aduanas interiores como en Alemania. Ya en el siglo XVI estos derechos aduaneros suministran la mayor parte de los ingresos del Estado.

Hasta el siglo XVII el sistema tributario se asienta sobre los fundamentos dichos. La primera revolución y la república provocan modificaciones esenciales. En lugar de los antiguos impuestos directos se establecen los llamados *monthly assessments*, esto es, un impuesto sobre la renta y el patrimonio que grava además ingresos no sometidos antes a gravamen, tales como los sueldos de funcionarios civiles y la adquisición personal por distintos títulos. La cuantía que había de ser percibida por tal impuesto se determinaba por meses según las necesidades, y el contingente se repartía entre los condados y ciudades. Pero la medida más importante consistió en el establecimiento (1643) de impuestos interiores sobre el consumo que gravaban una serie de artículos, especialmente las bebidas. Subsiste en esencia el antiguo sistema aduanero. En la época de la restauración y del último Estuardo (de 1660 a 1680) se hicieron ciertamente ensayos para tratar de volver a establecer el antiguo sistema de imposición directa e indirecta, pero sin lograrlo se estableció un nuevo impuesto sobre hogares (*hearth money*), nuevos impuestos de capitación, una imposición sobre banqueros, e impuestos sobre otras rentas; se desarrolló el antiguo sistema aduanero a base de una nueva tarifa que especialmente gravaba el vino, el azúcar, el tabaco y el alcohol; y, en fin, se establecieron exacciones con el carácter de tasas judiciales.

A fines del siglo XVII, y después de múltiples ensayos, se establece, por la fusión de distintos impuestos, el *land tax*, cuya carga se declaró redimible a fin de obtener de una vez mayores ingresos por el estado de penuria provocado por la guerra con Francia. El impopular impuesto sobre hogares se sustituyó en 1696 por otro sobre las ventanas y éste a su vez en 1778 por un impuesto sobre los edificios destinados a viviendas. Aparecen nuevos impuestos directos sobre industrias y profesiones especificadas. En el siglo XVIII se desarrollan especialmente los impuestos sobre el lujo (carrozas, servicio de plata, armas, relojes de bolsillo, criados, etc.). También se eleva la accisa en la época que va del año 1678 al 1793 y se extiende cada vez más a artículos de la más distinta naturaleza, elevándose principalmente los im-

puestos sobre bebidas. Sin embargo, la accisa inglesa, en oposición a la prusiana, no tenía un carácter general, sino que se limitaba a un número de artículos, ciertamente elevado. En conexión con la accisa se estableció un sistema de licencias para productores y traficantes de determinadas mercancías. En esta época se establecen y desarrollan los impuestos de tráfico, principalmente los impuestos sobre sucesiones. La tarifa aduanera se extiende a numerosos artículos con cuotas elevadas. La principal carga de gravamen recaía sobre las clases inferiores y medias.

En la época de 1793 a 1805, la guerra aumentó en cuantía extraordinaria la necesidad de ingresos y la apelación al tributo. El año 1798 es especialmente característico en la historia de la hacienda inglesa. En este año se establece por primera vez por Pitt el *income-tax* como un impuesto de guerra en sustitución de los *assessed-taxes* y de los impuestos especiales sobre sueldos y salarios. Al firmarse la paz, en 1815, fué de nuevo abolido el impuesto sobre la renta.

§ 67. También en *Francia* se desarrolla el sistema tributario partiendo de las exacciones feudales. En ningún país se da tan marcadamente como en Francia la constitución feudal de la sociedad, el régimen feudal. En su consecuencia, el derecho tributario se deriva del derecho del rey como señor y soberano.

De las múltiples y variables exacciones en los siglos XI a XV las *Aides* y *Exactions* son las que principalmente tienen el carácter de exacciones tributarias. Las *Aides* son subsidios extraordinarios de todos los súbditos y vasallos al señor. Aparecen en todos los casos del derecho feudal y cuando el rey cae prisionero. A diferencia de las *Aides* aparecen las *Exactions* como exacciones que no descansan en la tradición o consentimiento de los súbditos, sino que se recaudan arbitrariamente por el señor. Además se desarrolla en el derecho feudal francés desde el siglo XI, y aun antes, una exacción del tipo de un impuesto directo, conocida con el nombre de talla (*taille, talia, toltia, maltôte*). La talla corriente, que recibe distintos nombres locales, es un impuesto sobre los hogares, sobre familias. La mayor parte de las veces grava del mismo modo que las *Aides* y *Exactions*, en general a la propiedad territorial aldeana, aunque también se establece a veces como una especie de impuesto sobre la renta y el patrimonio o como impuesto de capitación. Al lado de los impuestos generales y corrientes aparecen repetidamente impuestos extraordinarios personales y sobre el patrimonio. La Iglesia y el clero

percibieron a veces exacciones especiales, como, por ejemplo, con motivo de las cruzadas, los llamados *dons gratuits*.

Estas exacciones, en esencia directas, se complementaron por exacciones sobre el consumo, que en parte tenían el carácter de impuestos y en parte el de tasas, tales como los derechos de peaje y aduanas de tránsito, especialmente sobre la sal; los derechos percibidos con ocasión de ventas realizadas en los mercados, principalmente sobre el comercio al por menor de vino; derechos sobre el tráfico inmobiliario inter vivos y por causa de muerte.

En el siglo XIV, y principalmente desde el siglo XV, el impuesto directo fundamental de la población urbana y rural, fue la *taille*; la nobleza, el clero, los funcionarios y algunas otras personas privilegiadas se eximían, por lo general, de este impuesto, así como de otras exacciones análogas. De los difíciles tiempos de las guerras con Inglaterra, en la primera mitad del siglo XV, subsiste la *taille* como institución permanente y desde entonces constituye el más importante impuesto directo hasta la época de la revolución. Los impuestos indirectos, principalmente los de consumo y tráfico, se transformaron, extendieron y aumentaron al finalizar la edad media. Esto ocurre especialmente con los derechos aduaneros (derechos de exportación y aduanas interiores), en cuya percepción y cobranza tenía el rey la mayor libertad de movimientos por formar parte de sus dominios. Los intentos para establecer impuestos generales sobre las rentas no tuvieron un éxito permanente. En cambio, se desarrollaron especialmente los impuestos de puertas en las ciudades, así como los que gravaban las bebidas y la sal.

Los impuestos de puertas, o sea los llamados *oktrois*, se percibían al entrar las mercancías en la ciudad y se destinaban en primer término a satisfacer las necesidades comunales, pero, no obstante, una parte de estos ingresos los percibía el monarca. Además, las bebidas, y especialmente el vino, se gravaban en otras dos formas, a saber, en forma de impuesto sobre la venta al por mayor que satisfacía el comprador, y con un impuesto de consumo en la venta al por menor que pagaba el tabernero, pero que en definitiva lo satisfacía el consumidor, y que es el precursor del que después se llamó *droit de détail*. La recaudación del impuesto sobre el vino se hacía ya entonces principalmente por el procedimiento del arrendamiento.

Los impuestos sobre la sal son originariamente exacciones tanto del monarca como de los demás señores feudales, que se recaudaban de distintas maneras, bien como impuestos de pro-

ducción o de venta, o bien como derechos aduaneros interiores o fronterizos. Pertenecen a las llamadas *Gabelle*, gabelas, con las cuales se designaban antes los impuestos sobre mercancías, y desde el siglo XVI solamente los impuestos sobre la sal. A mediados del siglo XIV, para asegurar los rendimientos del impuesto sobre la sal se establecen reales almacenes de sal en los cuales se almacenaba toda la sal, vendiéndose luego a los agentes con el recargo del impuesto. De aquí se deriva el que ya a fines del siglo XIV se establezca la conscripción de la sal, es decir, la obligación de que cada familia compre en los almacenes una determinada cantidad de sal. Pero en los distintos territorios se daban las mayores desigualdades a este respecto; las clases privilegiadas estaban, en general, exentas del impuesto sobre la sal.

Hasta fines del siglo XVIII no se establecen modificaciones esenciales. No obstante, las crecientes necesidades de la corte y del gobierno conducen a una elaboración del antiguo régimen tributario, a la introducción de nuevos impuestos, a la eliminación de algunos defectos. Por otra parte, se conserva la exención tributaria de las clases privilegiadas, el pesado y desigual gravamen de las clases baja y media.

El impuesto directo más importante del país llano y de las pequeñas ciudades seguía siendo la *taille*. En este impuesto hay que distinguir dos formas: La *talla personal*, que se percibió en la mayor parte de Francia y que aspiraba a ser un impuesto general sobre el patrimonio y la adquisición, de carácter personal; y la *talla real*, impuesto sobre la propiedad territorial de rústica y urbana. Cuanto más se eleva la talla tanto más gravosa resulta y se manifiestan en mayor grado sus grandes desigualdades y los inconvenientes de sus numerosas excepciones personales debidas a privilegio. Ya en el siglo XVI se descompone en un *principal* y algunos *crus*, esto es, recargos para fines especiales, y a su lado aparece el *taillon*, especie de impuesto sustitutivo de suministros o prestaciones en especie. La responsabilidad de los recaudadores por fallidos, y la solidaridad de las parroquias por bajas en el rendimiento del impuesto hicieron que éste fuera cada vez más opresor. El clero participaba en el sostenimiento de las cargas públicas, ahora como antes, con los *dons gratuits*, que eran prestaciones extraordinarias, aun cuando frecuentemente repetidas. En el año 1695 se estableció un nuevo impuesto, la *capitation*, que en un principio estaba llamado a satisfacer los gastos originados por la paz de Ryswick, pero que después adquiere un carácter de permanente. Este impuesto

gravaba también a los privilegiados. Con motivo de la guerra de 1709, que requiere nuevos sacrificios, se estableció un año después el diezmo (*dixième*) como un nuevo impuesto que gravaba toda la renta, el cual fué sustituido transitoriamente por el vigésimo y el quinceavo, pero que fué nuevamente restablecido en 1756.

La imposición indirecta tampoco ofrece modificaciones especiales, excepción del régimen aduanero. En este último respecto, y debido principalmente a consideraciones de carácter económico nacional, se nota ya desde el siglo XVI la tendencia a suprimir los derechos de exportación y de sustituir las aduanas interiores por derechos fronterizos. Ello se logra en parte, en tanto en cuanto en lugar de las provincias aisladas se constituye con varias de ellas un territorio aduanero común. Entre los impuestos de consumo el más opresor de todos ellos seguía siendo el que gravaba la sal. Los impuestos sobre las bebidas no experimentan modificación esencial. Solamente a fines del siglo XVI y durante el XVII se introducen nuevos impuestos, en parte para gravar el lujo (sobre tejidos, artículos de algodón y de lino, hierro, cinc, papel, cueros y pieles, oro y plata, libros extranjeros, naipes, etc.), especialmente el impuesto sobre el tabaco (establecido en 1625 en forma de un derecho de importación sobre el tabaco extranjero y desde el 1674 con carácter de monopolio). La mayor parte de estos impuestos se recaudaban por el procedimiento del arriendo.

Por último, hay que mencionar los llamados *Droits domaniaux*, que se descomponen en dos clases: las exacciones por transmisiones de dominio y las del timbre y registro, las cuales se perciben en numerosos casos y en cuantía elevada.

Al estallar la gran revolución recae sobre el pueblo francés una enorme carga; las desigualdades entre las provincias y las diversas clases de súbditos; las exenciones de los privilegiados y los rigores de los arrendatarios eran insoportables. Es comprensible que la revolución, al mismo tiempo que el antiguo régimen político, derroque también el antiguo sistema tributario.

En la esperanza de que con la nueva constitución política se disminuirían esencialmente los gastos públicos, y bajo el influjo de la doctrina fisiocrática, se intentó sustituir la pluralidad de impuestos directos por un impuesto único sobre el producto neto de la tierra, pero inmediatamente se reconoció que no podrían satisfacerse de este modo las necesidades del Estado. De aquí que se conservasen los derechos aduaneros; que se res-

tableciesen los impuestos sobre el gasto, transitoriamente abolidos, y que se estableciese un sistema de impuestos directos de producto, en el cual ha descansado hasta época bien reciente el sistema francés de la imposición directa.

§ 68. Si se compara la situación a fines del siglo XVIII con la del siglo XVI, en lo que respecta al régimen de exacciones, se percibirán muchas modificaciones y mejoras, pero en esencia se conservan los antiguos fundamentos. Ciertamente que las necesidades del Estado se satisfacen con más holgura que antes por la apelación al tributo, cierto también que el creciente poder del absolutismo logra asegurar el carácter de permanencia de los ingresos tributarios; pero hasta fines del siglo XVIII se mantiene, al menos en Alemania, la idea de que los dominios constituyen propiamente la fuente de ingresos públicos más adecuada, sin atenuar la importancia de las regalías, las tasas y derechos. A pesar de los innegables esfuerzos hechos por príncipes y políticos de altura para reformar los impuestos, especialmente los directos, en el sentido de una mayor generalidad e igualdad de gravamen, continúan subsistiendo los privilegios de la nobleza, del clero, de algunos estamentos, de ciudades y personas, así como las diferencias provinciales. Fué precisa la conjunta colaboración de muchos factores para lograr aquella transformación fundamental del sistema tributario, que se efectúa en los primeros decenios del siglo XIX, y aun antes en algunos Estados, en otros después y nuevamente en la época contemporánea.

La moderna transformación del sistema tributario ha sido primeramente elaborada por la ciencia, por escritores preeminentes de los siglos XVII y XVIII. La concepción del tributo, formulada por Besold, Klock y principalmente por v. Justi y Sonnenfels, se anticipa sin duda a su época. Manifiestan estos autores que el impuesto no sólo debe ser general, sino también que su justificación ha de basarse en la necesidad general y la utilidad pública; que los impuestos deben estar en relación con la renta y el producto, y de aquí que la cuantía del gravamen se determine de un modo objetivo, por catastros. El valor de tales postulados no se disminuye por el hecho de que en un principio no tuvieran realidad práctica. En la práctica, en efecto, se aplicaron en la forma que les dió la doctrina de la fisiocracia y de Adam Smith. Su mérito consiste en relacionar la carga tributaria con el estado de la economía nacional y en haber establecido determinados principios en holocausto del bienestar nacional. Las costosas guerras de fines del siglo XVIII, y en general

los acontecimientos políticos de la época, dan nuevo impulso al estudio de las cuestiones de política tributaria.

El enorme aumento de los gastos a comienzos del siglo XIX incita a radicales reformas en todo el régimen financiero. En aquella época, en efecto, las antiguas fuentes de ingresos no son suficientes en ninguna parte; cada vez se reducía más el tanto por ciento de los gastos que se satisfacían con los ingresos procedentes de dominios, regalías y otros análogos; y cada vez se veía más claramente que el porvenir financiero dependía del orden en la tributación, así como de la adecuada apelación al crédito. Preseindiendo de la presión originada por las guerras y deudas, existían suficientes motivos para impulsar a una modificación en el sistema tributario. Tales son, ante todo, las ideas políticas y sociales de la época, y la transformación de la economía nacional. Las formas que antiguamente adoptaba el tributo no eran sin duda aptas para implantar el régimen de la igualdad de gravamen que se exigía con apremio. Había que eliminar las antiguas diferencias locales y provinciales, así como la multitud de privilegios, y en su lugar tenía que establecerse un régimen tributario uniforme para todo el territorio. La justicia, la generalidad y la uniformidad en la imposición fueron postulados inexcusables que dieron la norma para las primeras grandes reformas que en todos los países se llevan a cabo en los primeros decenios del siglo XIX. Pero lo que entonces se hizo no podía satisfacer a la larga. La evolución de la mayor parte de los Estados que de agrarios se convierten en industriales; la insuficiencia de la imposición real y el rápido envejecimiento de las bases de estimación de estos impuestos; las nuevas concepciones políticosociales y efecto de ellas la aspiración de acomodar cada vez con más precisión la carga tributaria creciente a la efectiva capacidad de prestación y la necesidad de armonizar el sistema tributario del Estado a las crecientes necesidades financieras de los municipios y uniones comunales, obligaron a nuevas reformas en los últimos tiempos. Y aun cuando en modo alguno se haya conseguido el fin de establecer la justa imposición, se procuró seriamente acercarse a esa aspiración. La abolición de los impuestos de capitación y de los antiguos impuestos sobre el patrimonio son claras pruebas de ello; como lo son también el establecimiento de escalas progresivas de gravamen en los impuestos de producto y sobre la renta; y la tendencia a la implantación del impuesto general sobre la renta. Igual tendencia se manifiesta en la imposición sobre el consumo al seleccionar los artículos sometidos a gravamen por

la calidad de los mismos y al abolir o atenuar los impuestos sobre el pan, la carne, la sal, etc., que actúan a modo de impuestos de capitación.

§ 69. En *Inglaterra*, una vez terminada la larga era de guerras, en 1815, bajan extraordinariamente los gastos públicos, lo que posibilita la disminución de la carga tributaria. Pero se equivoca el camino y en lugar de reformar y limitar el anticuado y molesto sistema aduanero y de accisas se abolió inmediatamente el impuesto sobre la renta, ciertamente muy impopular. Se suprimió también en 1823 el impuesto sobre edificios y se redujeron los tipos de gravamen de los impuestos directos sobre el lujo y del impuesto sobre ventanas en 1819 y 1833. Estas medidas beneficiaron fundamentalmente a las clases poseedoras, representadas en el Parlamento. Hasta el año 1842 los impuestos de consumo y las aduanas nutren fundamentalmente las cajas públicas y estos impuestos fueron incluso elevados en atención a los grandes gastos que requería la deuda pública y a la abolición de los impuestos directos que acabamos de mencionar. El impuesto sobre la sal fué reducido en 1822 y 1825; otros impuestos indirectos y derechos aduaneros se atenuaron o suprimieron en el tiempo que va desde 1819 a 1833. Pero cuando en 1840 se elevan de nuevo en 5 por 100 los derechos aduaneros y accisas y especialmente se aprecia la carga que los derechos sobre el trigo imponen sobre las clases trabajadoras, se extiende por todo el país un movimiento general que incita a Robert Peel, jefe del gobierno, a una gran reforma aduanera y financiera. En el tiempo que va desde 1845 hasta 1860 se abolieron las actas o leyes de navegación, los derechos aduaneros protectores y una multitud de aceisas o impuestos interiores sobre el consumo (todo lo cual suministraba un rendimiento de unos 28.000.000 de libras esterlinas en números redondos). En sustitución de estos impuestos se estableció de nuevo en 1842 el impuesto sobre la renta y el patrimonio (*property and income tax*), que en épocas posteriores suple también a otros impuestos y proporciona nuevos ingresos en circunstancias extraordinarias. Al lado de este impuesto subsisten dos pequeños impuestos directos, el resto del antiguo «land tax», y desde 1851 el reformado impuesto sobre edificios. Posteriormente se conceden amplias exenciones y atenuaciones de gravamen para las rentas pequeñas y medianas en lo que respecta al impuesto sobre la renta. De especial importancia en el respecto políticosocial es la elaboración del impuesto de sucesiones, de cuotas elevadas y fuertemente progresivas, por el cual la aristo-

cracia gobernante soporta una parte de las cargas públicas. El progreso del sistema tributario se manifiesta en que los impuestos de consumos que en 1875-76 proporcionan aproximadamente el 80 por 100 del total rendimiento tributario, en 1907-8 no proporcionan más que escasamente el 55 por 100. Nueve décimas partes de los ingresos que rinden las aduanas e impuestos de consumos se obtienen de los impuestos sobre el alcohol, la cerveza, el vino y el tabaco. La reforma financiera de 1910 gravó además, en mayor medida que el consumo, la propiedad y la renta elevada. Ciertamente que las aduanas sobre el té, la cerveza y el alcohol, así como los impuestos interiores de consumo sobre estos dos últimos artículos, se elevaron, del mismo modo que algunos derechos de licencia. Pero fueron más importantes las modificaciones introducidas en los impuestos sobre la renta y sucesiones. Por lo que respecta al primero de estos impuestos se elevaron en general los tipos de gravamen, estableciendo además un recargo sobre las rentas superiores a cinco mil libras esterlinas, desgravando las rentas de trabajo que no excediesen de tres mil libras (antes, la desgravación se hacía en rentas inferiores a dos mil libras) y teniendo, por último, en cuenta el número de hijos del contribuyente cuando la renta de éste no excedía de quinientas libras. Se elevaron asimismo el impuesto de sucesiones sobre el total caudal hereditario y los impuestos de tráfico, principalmente el impuesto de bolsa. Se introdujo además un impuesto sobre el incremento de valor, un impuesto sobre solares y otro percibido al expirar un arrendamiento sobre los beneficios y mejoras que de derecho pertenecen al propietario, no al colono. El efecto de la reforma financiera se manifiesta en el presupuesto para el año 1911, que en relación con el de 1909 muestra un aumento de cuatro millones de libras por derechos aduaneros; de siete millones por derechos de licencia; de escasamente dos millones por impuestos sobre bebidas espirituosas; de nueve millones por impuesto de timbre; de treinta millones por el impuesto sobre la renta y de siete millones en el impuesto de sucesiones. El tanto por ciento de los impuestos directos (incluyendo en éstos el impuesto de sucesiones) en relación con el total rendimiento tributario se elevó al 69 por 100.

§ 70. Como se ha dicho, en *Francia*, la gran revolución destruye el odiado sistema tributario del antiguo Estado; principalmente fueron abolidos los impuestos indirectos, incluso las aduanas fronterizas, los monopolios de carácter fiscal y algunos derechos de registro y timbre. Pero la creciente penuria financiera

obligó a abandonar la idea fisiocrática de satisfacer las necesidades del Estado apelando únicamente a la contribución territorial (incluida la urbana) y a reconstruir el sistema de la imposición tanto directa como indirecta. Al lado de la contribución territorial de 1790, con la importante reforma del catastro empezada en 1807, se estableció en 1791 la contribución personal y mobiliaria, el impuesto de patentes, elaborado de 1791 a 1795, y el impuesto de puertas y ventanas, establecido en 1798. Posteriormente, solo en el aspecto técnico y administrativo han sido perfeccionados estos impuestos. Al declararse la guerra mundial falta en el sistema tributario la amplia y completa imposición del capital mobiliario. El impuesto sobre la renta del patrimonio mobiliario, establecido en 1872, gravaba solamente a ciertas clases de productos del capital. En cierto modo actuaban como impuestos compensadores el de bolsa y el de sucesiones, fuertemente elevado este último en los últimos tiempos. Los numerosos ensayos para complementar el sistema de la imposición de producto por un impuesto sobre la renta no tuvieron éxito hasta el año 1914, siquiera el resultado de esta reforma sea bien modesto. Solamente en lo que respecta al impuesto sobre edificios, unido antes a la contribución de rústica y al de patentes, se lograron implantar más profundas reformas. De los demás impuestos directos del sistema tributario francés merece especial mención el grupo de las llamadas «tasas asimiladas a los impuestos directos», que comprende numerosas exacciones de distinta naturaleza (impuestos de minas, impuestos sobre bienes de la mano muerta y los impuestos establecidos con motivo de la guerra de 1870 sobre coches y caballos, sociedades, velocípedos, impuestos militares). Los impuestos sobre el tráfico están muy desarrollados; y son muy elevados los impuestos sobre gastos y consumos, así como los derechos aduaneros. Los primeros, esencialmente elaborados en 1797 y 1798, comprenden los derechos de registro e impuestos de timbre, el impuesto de transportes y los de sucesiones y donaciones; los últimos, que se establecen igualmente a fines de la época revolucionaria y durante el primer imperio, consisten, prescindiendo de los altos derechos aduaneros, en el monopolio del tabaco (desde 1810), los impuestos sobre el vino, la cerveza, el alcohol, la sal y el azúcar y el monopolio de cerillas. A partir del año 1900 se desgrava en gran medida el impuesto sobre el vino y la cerveza. Del total rendimiento de los impuestos y tasas del sistema francés corresponde, en 1908, aproximadamente, el 28 por 100 a los impuestos directos, el 21 por 100 a los impuestos de tráfico y

el 50 por 100 a los impuestos sobre el consumo y derechos aduaneros. Hay que tener en cuenta además que los impuestos directos en Francia recaen en mayor grado que en Inglaterra sobre las clases inferiores y media.

§ 71. En *Austria* se elaboró lentamente a principios del pasado siglo la imposición directa en forma de un sistema de impuestos de producto consistente en la contribución territorial, de rústica y de urbana, y en la industrial, de altos tipos de gravamen. A su lado se percibe hasta el año 1829 un impuesto personal, y en algunas provincias un impuesto sobre los judíos. En el año 1849 se establece un impuesto especial sobre la renta, en parte como recargo a la contribución industrial y en parte como impuesto sobre las rentas de capitales y sobre sueldos y salarios. En general, el sistema tributario era poco satisfactorio; las distintas fuentes tributarias se gravaban muy desigualmente, y las leyes tributarias ofrecen grandes lagunas y defectos. Los ensayos de reforma del séptimo decenio del siglo, que tienden al establecimiento de un impuesto general sobre la renta, complementario del sistema de la imposición de producto, no dan resultado alguno. En el octavo decenio se convierte la contribución de rústica en un impuesto de cupo o contingente y se revisa el impuesto sobre edificios. En los años 1889 y 1890 se planea nuevamente una gran reforma tributaria que no logra implantarse hasta 1896 y que tiende al establecimiento de un impuesto personal sobre la renta, juntamente con la adecuada transformación de los impuestos de producto. Pero a comienzos del pasado siglo la situación, por lo que respecta al régimen de la imposición indirecta, era quizá peor que la de la imposición directa. La imposición no solamente difería por países, sino que dentro de cada territorio era muy diferente el régimen de gravamen. En 1829 se hizo una regulación fundamental a este respecto por la ley sobre los impuestos de consumos. En el transcurso de los siguientes decenios se regula por una ley especial cada uno de los impuestos de consumo. En lo que respecta a los objetos de gravamen más importantes: cerveza, alcohol, azúcar, aceites minerales, se unifican las normas de tributación en la ciudad y en el campo. El monopolio sobre el tabaco, que desde 1784 se explota directamente por el Estado, suministra grandes rendimientos. La situación de la hacienda austriaca requería, ya antes de la declaración de la guerra mundial, la elevación de los tributos, que no pudo llevarse a cabo. El régimen austriaco de la imposición directa superaba al régimen francés en lo que respecta a la mejor distribución de la

carga tributaria; pero la propiedad territorial de rústica y urbana estaba excesivamente gravada, proporcionalmente, máxime si se tiene en cuenta que la renta procedente de esas fuentes se sometía también al impuesto personal sobre la renta. De los impuestos sobre el consumo, que en sí son bastante elevados (bastante más del 50 por 100 del total rendimiento tributario se percibe por estos conceptos), merecen realzarse como especialmente molestos y gravosos los recaudados en forma de impuestos de puertas.

§ 72. En *Alemania* el régimen tributario de los diferentes Estados, de acuerdo con la evolución histórica, ofrece, hasta la época más reciente, múltiples diferencias, si bien es innegable en los últimos decenios la tendencia en el sentido de una equiparación de los diversos sistemas tributarios. Siendo característica de la hacienda de la mayor parte de los Estados alemanes el gran rendimiento de los ingresos adquisitivos o de economía privada, y en parte también por el hecho de las menores necesidades financieras, se explica que durante largo tiempo el régimen tributario, y consiguientemente su perfeccionamiento, no tenga tanta importancia como en Francia e Inglaterra. Con el establecimiento de la Unión aduanera, y sobre todo a partir de la fundación del imperio alemán, se dan los supuestos políticos y económicos para la evolución y transformación unitaria del régimen de la imposición sobre el consumo. La imposición sobre el consumo, en efecto, pasó casi exclusivamente al imperio y las crecientes necesidades de éste tuvieron por consecuencia una fuerte apelación a esta clase de impuestos, que indudablemente alcanzaron una notable elevación, aunque inferior a la que alcanzó antes de la guerra europea en otras grandes potencias. El imperio acapara también los impuestos sobre el tráfico y en el año 1906 el impuesto de sucesiones, obteniendo, de los primeros al menos, grandes rendimientos. El sistema tributario alemán, considerando conjuntamente el imperio y los Estados particulares, y aun después de las elevaciones tributarias llevadas a cabo en 1909, ofrece una relación entre impuestos directos e indirectos mucho más favorable que la que se da en Francia y en Austria, debido a que las necesidades de los Estados particulares se satisfacían casi exclusivamente por medio de los impuestos directos, los cuales consiguientemente suministraban mayores rendimientos. En la elaboración y transformación del régimen de la imposición directa, se tiene en cuenta, en mayor medida que en otros países, el postulado de gravar al contribuyente según la capacidad de presta-

ción. Es también digno de notar que el régimen de la imposición directa de los Estados alemanes, que a principios y aun a mitad del pasado siglo, constituye una mezcla abigarrada, se transforma en el sentido de la simplicidad, convirtiéndose en un sistema claro y esencialmente uniforme.

Prusia, como otros Estados o países alemanes, al finalizar la gran guerra se vió en la necesidad de ordenar su hacienda y unificar las distintas constituciones tributarias en los antiguos territorios y en los nuevamente incorporados. En el periodo de 1820 a 1822 se estableció, al lado de los impuestos de producto sobre la tierra, sobre edificios y sobre la industria, poco antes regulados, otro general y personal en forma de impuesto de clases que gravaba a la población aldeana, mientras que la población ciudadana era gravada por la imposición indirecta sobre carnes y harinas. Se abolió la antigua accisa; se unificó en todo el país el impuesto sobre la sal y los derechos de timbre y de registro y se reguló de nuevo el impuesto sobre el tabaco, el vino y el alcohol. El régimen aduanero había sido ya transformado en 1818, pero la reforma adolecía de graves defectos. Debido al distinto régimen tributario existente en la ciudad y en el campo se renunció de antemano a establecer una verdadera uniformidad; el impuesto de clases era especialmente gravoso para las clases inferiores, favoreciendo en cambio a las más acomodadas; la gran propiedad territorial era grandemente favorecida; la conexión del impuesto sobre edificios con la contribución de rústica y las diferencias provinciales en el último de estos impuestos, constituían otros tantos defectos. Después de largas luchas se logra establecer en 1851 un impuesto clasificado sobre la renta, que, al menos para las clases más acomodadas, era un impuesto realmente general, mientras que los contribuyentes de renta reducida se gravaban en las grandes ciudades por el impuesto sobre carnes y harinas y en las pequeñas ciudades y en el campo por el impuesto de clases. Después de reformarse la contribución territorial de rústica y urbana en el año 1861, se abolió, en el año 1873, el impuesto sobre carnes y harinas, estableciéndose en su lugar, en las grandes ciudades, el impuesto de clases y en 1891 y 1893 se estableció el impuesto general sobre la renta y el complementario sobre el patrimonio, lo que significó un importante progreso en la evolución del sistema tributario prusiano. La característica fundamental de esta reforma consiste en que marca decididamente el tránsito del sistema de la imposición de producto al sistema de la imposición subjetiva, e implica un gravamen proporcionalmente más

elevado de la renta fundada. Paralelamente a esta reforma se transforma el régimen tributario municipal, cuya base, desde entonces, consiste en los impuestos de producto cedidos por el Estado. El sistema tributario prusiano, que por múltiples circunstancias había quedado rezagado en su evolución en relación con otros Estados alemanes, especialmente Baden y Sajonia, a partir de esta reforma, va a servir de norma para las reformas tributarias de los demás Estados. La legislación prusiana, en efecto, en conexión con la transformación del régimen de la imposición comunal, establece un sistema tributario claro y sencillo que significa la más apreciable prestación en la historia de la contribución directa de la época contemporánea. Al comenzar la guerra mundial, y hasta que nuevamente se regula en el año 1920 la hacienda del imperio, el sistema tributario prusiano se integra por el impuesto general sobre la renta y el complementario sobre el patrimonio, por el impuesto sobre industrias en ambulancia, el de ferrocarriles y el de timbre. A ello se añade la parte que percibía en los impuestos del imperio sobre sucesiones, adquisiciones de tráfico inmobiliario y en el impuesto sobre el alcohol. Además obtenía ingresos importantes de las tasas, especialmente de las de carácter judicial.

En *Baviera*, como en otros Estados alemanes, tomando por modelo el régimen tributario francés, se procura, desde principios del pasado siglo, elaborar un sistema racional de impuestos de producto, que, superando al modelo, grave todas las fuentes de producto. Pero también aquí se hace sentir, ya a fines del séptimo decenio, la necesidad de una reforma del sistema tributario en el sentido del tránsito al impuesto general sobre la renta. Pero como no era fácil conseguir la aprobación de la representación nacional para una reforma en tal sentido, se acudió a un procedimiento indirecto, y en la reforma tributaria de 1899 se da cierto carácter de subjetividad a los impuestos sobre la renta de capitales, sobre la industria y al llamado impuesto sobre la renta (impuesto sobre sueldos y salarios). La insuficiencia de esta reforma y el cambio en las concepciones del Parlamento allanaron el camino, y después de largas deliberaciones logró acordarse en 1910 el establecimiento del impuesto general sobre la renta. Se conservaron, no obstante, los impuestos de producto sobre los fundos y edificios, sobre las explotaciones industriales y sobre capitales mobiliarios, si bien reduciendo su cuantía e introduciendo algunas modificaciones al efecto de que tales impuestos sirviesen como medio de gravar el patrimonio fundado. Además, por ley de 17 de agosto

de 1918 se estableció un impuesto sobre el patrimonio. Los impuestos de consumo sobre el alcohol y el azúcar que antes percibía Baviera se transfieren al imperio, en parte al constituirse éste, y en parte con posterioridad. Del mismo modo que en Wurtemberg y en Baden, solamente el impuesto sobre la cerveza continuó siendo impuesto del Estado en Baviera, hasta que en el año 1919 renuncian estos Estados a sus llamados derechos de reserva. Los municipios, aun después de la reforma financiera de 1910, se nutren esencialmente de recargos a los impuestos del Estado, disponiendo además de los ingresos que proporcionaban las tasas y algún que otro impuesto propio de los municipios. El sistema tributario de Baviera a comienzos de 1920 comprendía el impuesto general sobre la renta y como complementario del mismo para gravar la renta fundada el impuesto de rústica y urbana, industrial, sobre la renta de capitales y sobre el patrimonio, y además el impuesto sobre industrias en ambulancia, el de timbre, las tasas y la parte que como Prusia percibe en los impuestos del imperio.

También Wurtemberg adopta la idea de sustituir el sistema de impuestos de producto por el impuesto sobre la renta y el patrimonio, tipo prusiano. Primeramente, por la reforma de 1903, se introduce el impuesto general sobre la renta, conservándose, para gravar la renta fundada, los impuestos de rústica, urbana, industrial y sobre la renta de capitales, si bien reduciendo los tipos de gravamen. En 1915 se establece el impuesto sobre el patrimonio. Por lo demás, el sistema tributario de Wurtemberg, a principios de 1920, se constituye por los mismos elementos que los del sistema bávaro y además por un impuesto sobre el vino.

En Baden se establece en 1884 el impuesto general sobre la renta, conservándose los impuestos de producto, algo modificados, como impuestos complementarios para gravar la renta fundada. El plan elaborado desde hacía tiempo por el ministerio de Hacienda, consistente en la transformación de los impuestos de producto en impuestos parciales sobre el patrimonio, fué al fin implantado por la ley de 28 de septiembre de 1906 que completa la reforma de la imposición directa.

Evolución análoga a la de Baden se efectúa en el gran ducado de Hessen, sólo que aquí se logra ya en 1899 abolir los impuestos reales como impuestos de Estado, según modelo prusiano, y establecer el impuesto sobre el patrimonio como complementario del general sobre la renta. Por lo demás, ambos Estados, como Prusia, participan en el rendimiento de los impuestos del imperio.

En *Sajonia*, la aspiración de sustituir los impuestos reales por personales es más antigua que en los demás Estados alemanes. El impuesto general sobre la renta fué ya en 1878 el impuesto fundamental del sistema tributario del Estado y a su lado subsiste solamente la contribución territorial de rústica. De aquí que corresponda a Sajonia la gloria de ser la precursora del progreso técnico y político tributario en el campo de la imposición directa. La reforma tributaria prusiana, ciertamente más importante que la sajona, del mismo modo que la de Baden, Hessen y otros pequeños Estados, ha sido influida por el modelo sajón. En el invierno de 1897 a 1898 rechazó el Parlamento el proyecto del gobierno que tendía a gravar en mayor medida la renta fundada estableciendo por una parte un impuesto sobre el patrimonio y eliminando del sistema tributario la contribución territorial de rústica, ampliando por otra parte el impuesto de sucesiones complementado por el impuesto sobre donaciones. En la legislatura de 1901 a 1902, se logra aprobar un nuevo proyecto que implica la modificación del impuesto sobre la renta, en el sentido de una mayor progresión y de una general elevación de los tipos de gravamen y el establecimiento, como impuesto complementario, de un impuesto sobre el patrimonio mobiliario. A principios de 1920 el sistema tributario sajón consta, además, de la contribución territorial de rústica y los impuestos de minas, sobre industrias en ambulancia, sobre carnes, el de timbre y las tasas. Análogamente a Prusia participa también en los impuestos del imperio.

El extraordinario éxito alcanzado por Prusia con su reforma del impuesto sobre la renta incitó también a un gran número de pequeños Estados alemanes a reformar su sistema de imposición directa, especialmente su legislación sobre el impuesto de la renta.

La tabla de las páginas 156 y 157 da un esquema del rendimiento bruto de los impuestos y las tasas en el imperio y en los cinco Estados más importantes de Alemania según la liquidación del presupuesto de 1913, y en miles de marcos.

Sobre la cuantía de la carga tributaria en los distintos países, véanse los párrafos 100 y 175; sobre la relación de los impuestos directos e indirectos en las principales potencias, los párrafos 176 y 199.

España.— El sistema tributario español en el siglo XIX toma por modelo al francés. En 1845 implantó Alejandro Mon el sistema de la imposición de producto de tres miembros: rústica, urbana e industrial. En 1893 sepárase la riqueza urbana de la rústica, y los trabajos catastrales aspiran a llegar a la determinación de las riquezas individuales y al establecimiento del gravamen por cuota. Coexiste hoy un doble régimen

Rendimiento bruto de los impuestos en Alemania en 1913

Clase de exacciones	Imperio alemán	Prusia	Baviera	Sajonia	Wurtemberg	Baden
<i>I. Impuestos</i>						
1. Contribución para la guerra	820,6	—	—	—	—	—
2. Impuesto general sobre la renta...	—	392.243,3	51.625,7	71.983,2	25.436,1	27.725,4
3. » sobre el patrimonio.....	—	61.600,5	—	5.121,8	—	12.053 5
4. Impuestos de producto:						
a) Contribución de rústica.....	—	—	5.465,2	5.103,4	1.616,9	—
b) » de urbana.....	—	—	7.174,2	—	2.790,7	—
c) » industrial.....	—	—	4.430,0	—	3.027,2	—
d) » sobre la renta de capitales	—	—	5.778,7	—	4.403,3	—
5. Impuesto sobre industrias en ambulancia.....	—	3.221,9	237,1	247,6	82,0	171,4
6. Impuesto sobre ferrocarriles.....	—	436,7	—	—	—	—
7. » de minas.....	—	—	95,0	21,2	—	—
8. » sobre gastos y consumos:						
a) Derechos aduaneros.....	890.542,0	—	—	—	—	—
b) Impuesto sobre el tabaco.....	11.953,8	—	—	—	—	—
c) » » cigarrillos.....	44.571,4	—	—	—	—	—
d) » » el azúcar.....	181.409,7	—	—	—	—	—

e)	»	sobre la sal.....	63.006,3	—	—	—	—	—
f)	»	» el alcohol.....	215.240,7	—	—	—	—	—
g)	»	» la cerveza.....	171.790,5	—	—	—	—	—
h)	»	» el vino.....	10.406,0	—	63.418,1	—	13.488,2	13.155,2
i)	»	» carnes.....	—	—	—	6.622,6	—	734,6
k)	Otros impuestos de consumos.		—	38,4	—	—	—	—
l)	Impuesto sobre medios de alumbrado.....		17.047,8	—	—	—	—	—
m)	Impuestos sobre cerillas.....		21.026,2	—	—	—	—	—
n)	»	» naipes.....	2.112,8	—	—	—	—	—
o)	»	» perros.....	—	—	—	—	—	807,9
9. Impuesto sobre el tráfico.								
a)	Sobre transmisiones inmobiliarias inter.vivos.....		—	—	—	—	3.017,8	4.187,1
b)	Sobre el incremento de valor ...		18.403,1	—	—	—	—	—
c)	Otros impuestos de timbre....		262.949,3	68.196,2	81,0	—	—	—
d)	Sobre sucesiones y donaciones..		46.356,2	7.945,0	1.331,9	889,7	1.398,1	1.527,5
II. Tasas								
10.	Derechos de puertos, canales y caminos.....		4.718,9	20.113,5	130,2	271,4	93,1	—
11.	Otras tasas de administración....		16.106,1	23.943,1	5.809,2	1.450,1	3.056,7	7.650,4
12.	Tasas judiciales y multas.....		1.591,1	127.716,3	25.683,3	12.668,8	4.645,4	3.292,0

de contribución por cupo y cuota, si bien por la ley de 29 de diciembre de 1910 ha tomado gran incremento la contribución de rústica pero, tanto en ésta como en urbana se da una gran variedad de tipos. En 1852 se dan ya unos gravámenes sobre sueldos y en 1867 otros sobre intereses de las deudas; pero es la contribución de utilidades (1900) la que, por decirlo así, completa el sistema de la imposición sobre el producto o adquisiciones profesionales gravando las utilidades del trabajo y los capitales mobiliarios (tarifas 1.^a y 2.^a). Pero la primitiva ley adolecía de graves defectos: coexistía la proporcionalidad al lado de la progresión; el reconocimiento del mínimo libre al lado de la negación más radical de ese postulado; no definía suficientemente los conceptos tributarios y escapaban a la tributación rentas de importancia. Como miembros extraños al sistema, tradicionalmente recibido, la tarifa tercera estableció propiamente un impuesto sobre la renta (producto neto deducidas las deudas) que percibían ciertas sociedades. La reciente legislación de 1920 y 1922 subsana en gran parte esos y otros defectos y con tales reformas de la contribución de utilidades se ha convertido este impuesto en el instrumento fiscal más importante del sistema de la imposición directa en España.

El impuesto sobre grandezas y títulos era en el año 45 el único impuesto personal sobre adquisiciones profesionales, pero fundamentalmente era una prestación de equivalencia. Posteriormente, se establece el impuesto de cédulas personales, cuya ley fundamental es la de 8 de junio de 1870, que propiamente es una capitación imperfectamente graduada. Este impuesto jugará luego un importante papel en la hacienda local española. Falta en España el sistema de la imposición personal propiamente dicho, aunque en tal sentido está en trance de evolucionar la contribución de utilidades.

Los impuestos sobre el tráfico, timbre y derechos reales principalmente, en parte existentes antes de la reforma de Mon, toman un gran incremento en el siglo XIX. Por último, entre los impuestos sobre gastos y consumos, el llamado por antonomasia impuesto de consumos, que al reaparecer en la ley municipal de 1870 fué sólo arbitrio municipal, desde la ley de 26 de junio de 1874 adquirió su doble aspecto de impuesto del Estado y municipal recayendo sobre mayor número de artículos. Fué este impuesto el que más sufrió los vaivenes de la política. La ley de 12 de junio de 1911 implanta por fin un sistema de supresión. En este grupo de impuestos se incluyen, entre otros, los de transporte, sobre gas, electricidad y carburo de calcio; sobre carruajes de lujo; sobre la sal y el azúcar; el tabaco, el alcohol, etc. Sólo este grupo de impuestos sobre gastos y consumos proporciona al Tesoro algo más de la mitad de sus ingresos de carácter tributario.

§ 73. Los progresos, en parte trabajosamente conseguidos que hacia fines del siglo XIX se perciben en el sistema tributario, pasan por una prueba dura durante la *guerra mundial* y la pasarán sin duda mayor en el porvenir, principalmente en Alemania. Las

necesidades financieras de todos los Estados afectados por la guerra han crecido enormemente. La primera función del sistema tributario, la de satisfacer las necesidades del Estado, se sitúa en el primer plano. A consecuencia de la guerra muchas fuentes de ingreso han sido cegadas o reducidos sus rendimientos; los gastos que en un régimen de sana economía financiera han de satisfacerse por los ingresos ordinarios, principalmente los intereses de la deuda y los gastos de personal, han crecido de un modo gigantesco. Solamente los intereses de la deuda en los principales Estados beligerantes de la gran guerra se han elevado en forma que requieren al año un plus de unos cincuenta a sesenta mil millones nominales. Ya durante la guerra misma se vieron obligados los Estados a elevar los impuestos existentes y a establecer otros nuevos.

El *impuesto sobre las ganancias de guerra*, es decir, el gravamen del aumento de la renta o del patrimonio obtenido durante la guerra, o a consecuencia de la guerra, constituye un nuevo fenómeno en el campo de la imposición. Dicho impuesto ha sido establecido en numerosos países neutrales y ha adquirido gran importancia en todos los Estados que fueron beligerantes. Desde el principio se estableció con cuotas elevadas, pero posteriormente se elevaron aún más. Por su naturaleza se limita al tiempo de guerra y los meses directamente subsiguientes. Otros impuestos nuevos, e igualmente limitados al tiempo que duraron las hostilidades, eran aquellos con los cuales se gravaba en Francia e Italia a las personas que estaban en situación de prestar servicio militar pero que no estaban en el frente sino en oficinas, fábricas, etc. Motivos éticos más que financieros fueron los que dieron lugar al establecimiento de este impuesto.

En el campo de la imposición sobre la renta, el patrimonio y el producto se dan pocas modificaciones fundamentales, prescindiendo de Francia que transforma poco a poco el sistema de la contribución directa. En Francia, el impuesto sobre la renta, establecido en 1914, previa una labor de transacción, fué después perfeccionado, asegurando mejor sus rendimientos y elevando éstos por el aumento de los tipos de gravamen. A su lado, y en sustitución de los anticuados impuestos de producto, se estableció un sistema de seis impuestos especiales sobre la renta, a saber: ingresos de propiedades edificadas y no edificadas (rústica y urbana), ingresos de capitales mobiliarios; beneficios industriales y comerciales; beneficios de la explotación agrícola; ingresos por sueldos, salarios, pensiones y rentas vitalicias; y beneficios

de las profesiones liberales. En Italia se convierten en progresivas las cuotas del impuesto sobre el patrimonio mobiliario elevándose en gran cuantía los tipos de gravamen. En Hungría y en Rusia se establece el impuesto sobre la renta. Y, en general, se imponen recargos sobre estos impuestos para atender al aumento de las necesidades. La mayor parte de las veces se tiende a beneficiar al pequeño contribuyente gravando en mayor medida al que ofrece mayor capacidad de prestación. Francia, y principalmente Inglaterra, gravaron extraordinariamente las grandes rentas, pero redujeron también el mínimo libre, que ciertamente era mucho mayor que en otros países.

Los impuestos de tráfico han experimentado una fuerte elevación, habiendo aumentado el número de estos impuestos y en algunos países ha ocurrido lo propio con las tasas, principalmente en Austria-Hungría e Italia. Los impuestos sobre sucesiones y los que gravan las transmisiones de dominio, la emisión de títulos y el timbre sobre pólizas, recibos y registros y otros varios, se han elevado también subsanando en parte algunas lagunas. El tráfico en sentido estricto, esto es, no sólo el transporte de mercancías y viajeros, sino también la correspondencia y el servicio telegráfico, ha sido sometido a un mayor gravamen, bien en forma de recargo de las tarifas existentes, o bien por elevación de dichas tarifas.

Pero aún se ha elevado más el gravamen por lo que respecta a los impuestos sobre gastos y consumos. Los impuestos y derechos aduaneros sobre artículos de consumo que no son propiamente de primera necesidad, tales como el tabaco, las bebidas alcohólicas, el té, el café y el cacao, se han elevado de un modo extraordinario y juntamente con el fuerte aumento de precios que han experimentado estos artículos se ha encarecido su consumo. En varios países han sufrido la misma suerte los artículos de goce que antes disfrutaban de un régimen de favor en el respecto tributario, tales como el azúcar, las aguas minerales, etc. Únicamente se ha procurado evitar el aumento de gravamen sobre aquellos artículos de primera necesidad, a cuyo respecto es una excepción el fuerte aumento del impuesto sobre la sal en Italia. En cambio, se han gravado numerosos artículos de consumo necesario por el impuesto francés y alemán sobre circulación de mercancías, el impuesto alemán sobre el carbón, el impuesto sobre cerillas y otros artículos análogos. Del mismo modo que en Inglaterra, en tiempo de las guerras napoleónicas, y en Francia después de la guerra del 70, en el transcurso de la última guerra el consumo de lujo ha sido especial objeto de gravamen. Y esto

no sólo por motivos financieros sino también y muy principalmente para dar satisfacción al enojo de la opinión pública contra la disipación y el lujo de los nuevos ricos. A este respecto citaremos, entre otros, los impuestos, nuevos o elevados, sobre automóviles, relojes, instrumentos de música en Inglaterra; los impuestos sobre carruajes, caballos, billares, círculos de recreo, cuya cuantía ha sido elevada en Francia; los impuestos sobre artículos de perfumería en Italia; y sobre artículos farmacéuticos en Italia y Francia; los mayores tipos de gravamen en el impuesto sobre el tráfico de mercancías, tales como tapices, pieles, pianos y demás instrumentos de música, objetos de arte y antigüedades, artículos fotográficos, etc., en Alemania; sobre artículos de lujo en Francia, etcétera. Casi en todas partes se han elevado o se han establecido donde no existían los impuestos sobre los billetes de espectáculos (conciertos, teatros, cinematógrafos). En el imperio alemán, donde la representación nacional siempre se ha opuesto al establecimiento de monopolios financieros, se transformó en monopolio el impuesto sobre el alcohol. En Italia, donde la elevación del impuesto sobre las cerillas amenazaba con un injustificado aumento de precio, se estableció el monopolio por el Estado. Era natural que en una época en que se manifestaban a diario los peligros e inconvenientes de la prestación del servicio militar se pensase en el llamado impuesto militar y así se restablece en Francia, aunque en forma distinta a la que anteriormente tenía, después de una pausa de nueve años, y se introduce en Rusia e Italia. De todos estos impuestos trataremos más adelante al hacer el estudio detallado de cada uno de ellos.

Por lo que respecta a la cuantía de la carga tributaria durante la guerra, *Inglaterra* marcha a la cabeza de todos los Estados. No solamente ha satisfecho por medio del impuesto el interés de la deuda de guerra, sino que también ha satisfecho aproximadamente el 20 por 100 de los gastos de la guerra por la apelación al tributo. Mientras que los rendimientos del impuesto en el ejercicio de 1912 a 1913 ascendieron a 150 millones de libras esterlinas (3.783 millones de pesetas), se calcula que en el ejercicio de 1918 a 1919 rindieron 770 millones de libras (19.419,4 millones de pesetas), o sea una elevación superior al quintuplo. El impuesto sobre la renta fué el que experimentó una elevación más extraordinaria, pues en 1912 produjo 47,2 millones de libras y 295,2 millones en 1918-19, es decir, que experimentó un aumento superior al 600 por 100. También en Inglaterra se elevaron mucho los derechos aduaneros y los impuestos sobre gastos y

consumos, principalmente los impuestos sobre cerveza, té, cacao, café, azúcar, tabaco, gasolina; estableciéndose, como hemos dicho, nuevos impuestos sobre aguas minerales y vinos de fruta, espectáculos y ciertos artículos de lujo, en forma que el rendimiento de estos impuestos, que en el ejercicio de 1913 a 1914 importó 75 millones de libras, ascendió a 164,5 millones en el ejercicio de 1918 a 1919. Pero el aumento de gravamen en el campo de la imposición indirecta se aplicó sólo a un reducido número de objetos y fué, con mucho, superado por el aumento de los impuestos directos. En efecto, antes de la guerra, el rendimiento de los impuestos directos e indirectos está en la relación de 50 a 50, mientras que en el ejercicio de 1918 a 1919 la relación es de 79,2 a 20,8; y si se considera el impuesto sobre ganancias de guerra como un impuesto transitorio y no se tiene en cuenta su rendimiento de 290 millones de libras, la relación entonces es de 62,8 a 31,2. Inglaterra durante el período de la guerra, hasta el 31 de marzo de 1919 ha satisfecho en total por medio del impuesto un gasto de 45 mil millones de pesetas.

Después de Inglaterra merece citarse *Italia* por lo que respecta a los impuestos de guerra. Se procuró seriamente conservar el equilibrio en el presupuesto ordinario, lo que no era fácil por la falta de reservas tributarias, lo defectuoso de su sistema tributario y la pequeña capacidad de prestación relativa de su economía. Era, por tanto, necesario distribuir la carga tributaria entre los nuevos impuestos que habían de ser establecidos y la elevación de los existentes, y en el primer respecto se acude principalmente a los impuestos sobre el tráfico y el consumo. Pero también los impuestos directos, de un modo particular el impuesto sobre la renta, se elevaron mucho. A más del impuesto sobre las ganancias de guerra se estableció otro de guerra, en parte en forma de recargo sobre todas las contribuciones directas, y en parte como una exacción sobre los pagos del Estado a sus suministradores y sobre el tráfico compensador de las administraciones provinciales y municipales con el Estado. Se estima que el plus de ingreso obtenido hasta principios de 1918 por los nuevos impuestos establecidos y por las elevaciones de gravamen de los impuestos ya existentes, se eleva a 1.200 millones de liras.

Francia se demora bastante en elevar el rendimiento de sus ingresos ordinarios. En ningún otro país han sido tan fuertes y apasionadas las luchas sobre los proyectos tributarios del gobierno. Ciertamente que la situación no era nada favorable para una enérgica apelación a las fuentes de gravamen existentes y para el

establecimiento de nuevos impuestos. El anticuado sistema de la imposición directa no soportaba la elevación de los tipos de gravamen; la industria y el comercio, principalmente en la primera época de guerra, habían decaído; las materias primas más necesarias y los medios de subsistencia, tenían que obtenerse a mayores precios del extranjero; y los territorios más industriosos del país se hallaban ocupados por las tropas alemanas.

Prescindiendo del impuesto sobre las ganancias de guerra cuyo establecimiento fué acordado a comienzos de julio de 1916, las medidas del gobierno francés, por lo que respecta al aumento de los ingresos ordinarios, no empiezan a adoptarse hasta fines de 1916. El establecimiento del impuesto general sobre la renta y la reforma complementaria del mismo por un sistema de impuestos parciales sobre la renta ha sido ya anteriormente objeto de mención. Con el nombre de impuesto extraordinario de guerra se estableció una especie de impuesto militar. Se duplicaron los impuestos sobre minas, carruajes, caballerías, billares, sociedades de recreo, asociaciones y locales de reunión; se sometieron a gravamen los billetes de espectáculos públicos; se elevaron los impuestos sobre bebidas alcohólicas y sobre el azúcar, así como los precios de las distintas labores de tabaco y se sometieron a impuestos especiales determinados artículos farmacéuticos y numerosos artículos coloniales. Además, aquí como en otras partes, se recargaron las tarifas de correos y ferrocarriles; se sometieron a gravamen los pagos, esto es, los documentos que acreditan un acto de pago, así como el consumo de mercancías imponiéndose cuotas muy elevadas a los artículos de lujo. El impuesto sobre herencias y donaciones experimenta también una importante elevación. Todos estos aumentos de gravamen, y otros de menor importancia que no hay por qué mencionar ahora, rindieron en el ejercicio de 1918 a 1919 un plus de unos 3.000 millones de francos en relación con el último presupuesto del tiempo de paz. Pero como esta suma no era suficiente para nivelar el presupuesto ordinario, en 1918 tuvieron que establecerse otros nuevos impuestos o elevarse los existentes. Así se hizo con los impuestos sobre artículos de alumbrado, sobre transportes, licencias, una tasa estadística, un impuesto sobre la achicoria; una nueva elevación de las tarifas de tabaco y la revisión del impuesto sobre ganancias de guerra. Como tampoco estas medidas fueron suficientes se modifica de nuevo el impuesto sobre la renta, haciéndole más productivo por la elevación de los tipos de gravamen y por la reducción de las cantidades deducibles de la base; se estableció

un impuesto sobre actas no notariales y sobre las pólizas de seguros de vida y se elevaron los impuestos sobre las demás pólizas de seguros, el timbre sobre pesas y medidas, los impuestos sobre bebidas, el impuesto sobre el vinagre y sobre el azúcar, las tarifas de ferrocarriles y otros impuestos de menos rendimiento.

Hasta fines de 1917 se estima que el plus de rendimiento obtenido a consecuencia de estas medidas fué de 2.323 millones de francos, de los cuales 1.042,5 corresponden a los impuestos sobre la renta, sobre el patrimonio y sobre el tráfico y 1.280,5 a los impuestos sobre gastos y consumos. El aumento, pues, de estos dos grandes grupos de impuestos guarda una relación de 45 a 55. La relación se modifica si se tiene en cuenta el gravamen permanente a que se somete el contribuyente francés, pues entonces hay que eliminar del primer grupo de impuestos el impuesto sobre ganancias de guerra (540 millones de francos) y el impuesto de guerra (12,5 millones de francos) y la relación porcentual es entonces de 27,25 a 72,75. El plus de rendimiento a consecuencia de las medidas adoptadas en 1918 da una relación entre los impuestos directos e indirectos de 146 a 420 millones de francos, o expresado en tantos por ciento, de 22,3 a 77,7. Por consiguiente, la relación de los impuestos directos a los indirectos no corresponde en modo alguno a los postulados de la política tributaria social. Toda la legislación tributaria francesa de la época de la guerra hace la impresión de una obra inarmónica y a remiendos. La idea directriz, dado caso que haya existido, consistió manifestamente en satisfacer de algún modo las crecientes necesidades.

Por lo que respecta a *Rusia*, su fuente de ingresos más apreciable en tiempo de paz, el monopolio sobre el alcohol, se ciega casi en absoluto al estallar la guerra, a causa de la prohibición del consumo del alcohol. Posteriormente, la ocupación de la industriosa Polonia, la imposibilidad de dar salida a importantes artículos de exportación y la falta de importantes materias primas paraliza la economía nacional y reduce los ingresos que se percibían de las antiguas fuentes de gravamen, al mismo tiempo que aumentan fuertemente los gastos que requiere el servicio de la deuda aquí como en los demás países beligerantes. En compensación a la disminución de los ingresos se elevaron, ya a fines de 1914 y principios de 1915, algunos impuestos existentes, tales como la contribución territorial e industrial, el impuesto sobre la renta de patrimonio, los impuestos sobre cerillas, sobre papel y tubos de cigarrillos y los impuestos de timbre; y se estableció una especie de impuesto militar. Se establecieron, además, im-

puestos complementarios de los existentes sobre los billetes de viajeros y sobre el tráfico de mercancías en todas sus formas, estableciéndose, además, un impuesto especial sobre el tráfico del algodón. A fines de 1915 se estableció un impuesto sobre los billetes de espectáculos públicos que en 1916 se convirtió en un impuesto totalizador o sobre el aforo de esta clase de locales. A partir del 1.º de enero de 1917 entró en vigor un impuesto general sobre la renta que es una imagen bastante fiel del tipo prusiano. Un nuevo impuesto gravó al té de origen nacional; y repetidamente se elevaron los tipos de gravamen sobre el tabaco, el azúcar y la nafta y sus derivados, para citar solamente los artículos más importantes. El proyecto de presupuestos para 1917 ofrecía un plus de ingreso por impuestos y tasas de unos 1.150 millones de rublos en relación con los rendimientos obtenidos en 1915. De ese aumento, 178 millones correspondían al impuesto sobre la renta y 55 millones al impuesto sobre ganancias de guerra.

Es poco conocida la evolución del sistema tributario después de la revolución. Las grandes reformas tributarias planeadas no se han llevado a cabo. Los impuestos sobre la propiedad, sobre el aumento de valor y análogos no llegaron a implantarse de un modo decisivo; a pesar de las ideas democráticas y socialistas que condujeron a la revolución se apeló pronto al gravamen del consumo, principalmente en forma de monopolio. Y así se estableció el monopolio de cereales; en septiembre de 1917 el monopolio sobre el consumo de materiales de calefacción; en octubre el monopolio del azúcar y el monopolio del alcohol. En 1.º de enero de 1918 se puso en vigor una importante elevación de las tarifas ferroviarias.

En la antigua *Austria* el gravamen tributario era ya elevado al estallar las hostilidades, pero el aumento de gastos del presupuesto ordinario obligó a la apertura de nuevas fuentes tributarias. El sistema de la imposición directa no experimentó cambios esenciales. La ley de 28 de agosto de 1926 se limitó a imponer recargos de guerra sobre todos los impuestos directos, con excepción del impuesto sobre edificios y sobre sueldos, procurando, por la graduación de los gravámenes, acomodarse a la capacidad de prestación. Y antes se habían elevado los impuestos sobre el alcohol, sobre donaciones y sucesiones, sobre transmisiones de la propiedad inmueble, sobre seguros, así como los precios de las labores del monopolio del tabaco. Posteriormente sufrieron una fuerte elevación los demás derechos de timbre, así como el impuesto sobre la cerveza y los impuestos sobre el tráfico ferrovia-

rio. El impuesto sobre cerillas y subrogados y el monopolio sobre materias dulzorantes fueron los impuestos nuevamente establecidos. Pero la elevación de gravamen del impuesto sobre la cerveza y el alcohol fracasó, pues a pesar de la elevación de los tipos de gravamen el rendimiento de estos impuestos fué inferior al que anteriormente suministraban.

La guerra provocó en *Hungria* mayores transformaciones en su sistema tributario. Se estableció el impuesto general sobre la renta planeado desde hacía largo tiempo y que en general sigue el modelo austriaco del impuesto personal sobre la renta, y como complementario del mismo un moderado impuesto sobre el patrimonio. Se elevó el impuesto sobre las sociedades obligadas a rendir cuentas. Se armonizaron las tasas y derechos de timbre con sus análogas austriacas, así como el impuesto sobre el alcohol y los precios del tabaco en sus diversas labores. Con el título de impuesto de guerra sobre los ferrocarriles se recargaron las tarifas de transporte de mercancías y se regularon de nuevo los derechos sobre las pólizas y documentos de transporte.

En el *imperio alemán* se empieza ya en la primavera de 1916 a adoptar medidas que tienden al aumento de los ingresos tributarios. En cierto sentido ofrecía esto mayores dificultades que en los demás países, porque el gobierno imperial tenía que tener en cuenta el extraordinario aumento de las necesidades financieras de los Estados particulares para no cegar las fuentes tributarias de estos Estados. Y así, prescindiendo del impuesto sobre las ganancias de la guerra, acude el imperio fundamentalmente a los impuestos sobre el tráfico y sobre gastos y consumos. En el año 1916, del mismo modo que en 1917 y 1918, se elevan los impuestos existentes y se establecen otros nuevos. En 1916 se establece el impuesto sobre las ganancias de guerra, el impuesto general sobre el tráfico de mercancías y una nueva exacción en forma de recargo a las tasas postales; se eleva el impuesto sobre el tabaco y el timbre sobre los documentos de transporte que se extiende también a la fardería. En 1917 se eleva nuevamente el timbre sobre los documentos de transporte y se grava también el tráfico de personas. Se establece el nuevo impuesto sobre el consumo del carbón. Por leyes de fecha 26 de agosto de 1918 se regula nuevamente el impuesto de guerra (sobre ganancias de la guerra) y el impuesto sobre el tráfico de mercancías elevando en este último las cuotas sobre muchos artículos de lujo; se sometieron a gravamen determinados actos del tráfico patrimonial, hasta ahora exentos, y otros muchos actos sufrieron una elevación en las cuotas

de gravamen; se introdujo el impuesto sobre el vino, sobre aguas minerales y sobre bebidas artificiales; se elevaron los impuestos sobre vinos espumosos, los derechos aduaneros sobre el té y el café y los derechos sobre el tráfico postal y telegráfico; se modificaron las bases del impuesto sobre la cerveza para obtener un mayor rendimiento del mismo y, en fin, se sustituyó el impuesto sobre el alcohol por el monopolio.

De los impuestos de la época de la guerra solamente el impuesto sobre las ganancias de la guerra grava directamente la renta y el patrimonio. Los demás recaen sobre el gasto y el consumo o sobre el tráfico. Indudablemente constituye una desigual distribución de la carga que ha sido objeto de crítica. Como motivo de justificación de este proceder se apela en primer término a la dura necesidad que obliga a aumentar en miles de millones los ingresos del imperio del modo más rápido posible para asegurar el servicio de la deuda pública. Y ello sólo se podía conseguir apelando a aquella clase de impuestos de que el imperio anteriormente disponía sin atentar a las fuentes tributarias de los Estados particulares. El establecimiento por el imperio de impuestos permanentes sobre la renta o el patrimonio, necesitaba una cuidadosa elaboración y minuciosa discusión con los Estados particulares que ya durante la guerra apelaron en gran medida a estos impuestos y que después de la guerra habían de ser utilizados por ellos para satisfacer sus propios gastos. De hecho, todos los Estados alemanes tuvieron que elevar en más o en menos sus ingresos, lo que en general se hizo por medio de recargos sobre los impuestos existentes, y en algún caso por el establecimiento de nuevos impuestos directos, tales como el impuesto sobre el patrimonio en Baviera y Wurtemberg. Fué también muy importante el crecimiento de los impuestos municipales; ya a fines de la época de guerra los proyectos de presupuesto revelan un aumento del doble y el triple en los impuestos. Y como los impuestos municipales son casi exclusivamente impuestos directos, la fuerte apelación a la imposición sobre el consumo por parte del imperio implicaba un aumento de gravamen compensador al que sobre la renta y el patrimonio se imponía en el Estado y el municipio.

La desgraciada terminación de la guerra, la revolución y el tratado de paz colocaron a la administración financiera del imperio en difícil situación. Las necesidades financieras que para el presupuesto de 1920 se cifraron en 39,9 mil millones de gastos ordinarios más 52,6 mil millones en el presupuesto extraordinario, no podía ni aproximadamente satisfacerse con el producto de

los impuestos nuevamente establecidos o elevados durante la guerra. Se abrió camino la idea de que sin una transformación del total sistema tributario en el imperio y sin la apelación a toda clase de fuentes tributarias asequibles no se podría evitar la quiebra financiera. En el año 1919 se apeló ya al establecimiento de algunos nuevos impuestos y a la transformación y elevación de los existentes. Una tras otra se promulgaron diversas leyes sobre el impuesto extraordinario de guerra, sobre el incremento del patrimonio, sobre los impuestos de sucesiones, adquisición territorial, tabaco y cerillas, sobre la elevación del impuesto sobre naipes, sobre una nueva contextura del impuesto sobre la circulación de mercancías y sobre el impuesto especial sobre artículos de lujo. Pero el impuesto más importante fué el impuesto sobre el patrimonio, percibido por una sola vez con grandes tipos de gravamen y para amortizar en parte la deuda del imperio, que recibió el nombre de *Reichsnotopfer*. En el año 1920 se dicta una ley que modifica fundamentalmente la esfera de competencia entre el imperio y los países o Estados en lo que respecta a la distribución de las distintas fuentes tributarias. Por la ley de 30 de marzo de 1920, en efecto, los países y municipios quedan facultados para establecer impuestos y recargos a los impuestos del imperio en tanto en cuanto no se oponga a ello las normas jurídicas establecidas por el imperio o se obtenga la correspondiente autorización por una ley del Reich. El impuesto sobre la renta, que constituía la médula del sistema tributario de los Estados particulares, fué atribuido al imperio, del mismo modo que la imposición sobre el rendimiento de los capitales mobiliarios. Los países y municipios viven esencialmente, por lo que respecta a los ingresos tributarios, de las dotaciones que les transfiere el imperio procedentes de los rendimientos que a éste le suministra el impuesto sobre la renta y el complementario sobre las sociedades, así como de los rendimientos del impuesto sobre sucesiones, adquisiciones inmobiliarias y sobre la venta de mercancías. Los impuestos sobre el patrimonio inmobiliario y las explotaciones industriales constituyen las únicas fuentes de gravamen de alguna importancia propias de los Estados y municipios. Es cuestionable que todos estos medios sean suficientes para satisfacer las necesidades del imperio, de los Estados y municipios, ya que dichas necesidades aumentan cada vez que se hace una estimación de las mismas, por lo cual es seguro que habrá que apelar a nuevos gravámenes tributarios. En el apéndice trataremos de la reciente evolución de la Hacienda del imperio alemán.

Bibliografía. — 1. OBRAS GENERALES. — Son de consultar las conocidas obras de *K. H. Lang y Hüllmann*.

2. Sobre la EDAD MEDIA. — Obras de *Inama-Sternegg, Waitz, H. Müller, Zeumer, Schönberg, Nuglisch*: «Das Finanzwesen des Deutschen Reiches unter Karl IV», Estrasburgo, 1899. — *K. Bücher*, «Zwei mittelalterliche Steuerordnungen», publicado en el «Festschrift zum deutschen Historikertage», 1894. — *K. T. von Eheberg*, artículo «Finanzen im Mittelalter» del *Handw. d. Staatsw.*, 3.^a edición y la bibliografía allí citada (1).

3. EDAD MODERNA. — Sobre *Alemania*, las obras de *Schmoller, Riedel, Manroth, Breysig, C. Dieterici*: «Zur Geschichte der Steuerreform in Preussen von 1810-1820», Berlín, 1875. — *G. v. Below*, «Die landständische Verfassung in Jülich und Berg», Dusseldorf, 1890. — *Max v. Heckel*, «Die Fortschritte der direkten Besteuerung in den deutschen Staaten», Leipzig, 1904. — Sobre *Austria*: *Kries*, «Historische Entwicklung der Steuerverfassung in Schlesien», Breslau, 1842. — *H. v. Hauer*, «Beiträge zur Geschichte der österreichischen Finanzen», Viena, 1848. — *T. R. v. Sartori-Montecroce*, «Geschichte des landesherrlichen Steuerwesens in Tirol», Innsbruck, 1902. — Sobre *Francia*: las obras de *Vailly y Clamageran*: *Sudre*, «Les finances de la France au XIX siècle», dos tomos, París, 1883. — *R. Stourm*, «Les finances de l'ancien régime et de la révolution», dos tomos, París, 1885. — *de Blignières et Harbulot*, artículo «Finances de l'ancien régime» (en el «Nouveau dictionnaire d'Economie politique»), París, 1896. — *R. v. Kaufmann*, «Die Finanzen Frankreichs», Leipzig, 1882. — Sobre *Inglaterra*, las obras de *Sinclair, Vocke y Taylor. St. Dowell*, «History of taxation and taxes in England», 4 t., Londres, 1884. — *Doubelday*, «Financial history of England», Londres, 1847.

Sobre el régimen tributario durante la *guerra europea*: *Eheberg*, «Die Kriegsfinanzen», segunda edición, Leipzig, 1917, y la bibliografía allí citada. — *O. Schwarz*, «Die Finanzen der europäischen und der wichtigsten aussereuropäischen Staaten» (*Finanz-Archiv*, año XXXIII a XXXV). — *E. Respondek*, «Steuer und Anleihepolitik in Frankreich während des Krieges», Berlín, 1918. — *W. Prion*, «Steuer- und Anleihepolitik in England während des Krieges», Berlín, 1918. — *R. Meerwarth*, «Die Steuern in klassischen Land der Steuerdrucks: Italien.» Stuttgart, 1917.

Sobre *España*: *Francisco Bernis*, «La Hacienda española», Barcelona. *L. Victor Paret*, «Modificaciones que en el actual sistema tributario español exigen las condiciones de la vida social moderna», Madrid, 1918. — Memoria oficial publicada por el Ministerio de Hacienda: «Dirección general de Contribuciones», Madrid, 1913 (debida al profesor don *Antonio Flores de Lemus*). — *Juan Pedro Muchada*, «La Hacienda de España y modo de reorganizarla», dos tomos, Madrid 1847.

(1) Actualmente se está publicando la 4.^a edición. El artículo «Finanzen» es del propio autor. — (N. DEL T.)