

EVOLUCIÓN DEL SISTEMA IMPOSITIVO ESPAÑOL DESDE 1845 HASTA LA «REFORMA TRIBUTARIA SILENCIOSA» DE FLORES DE LEMUS

MARÍA JOSÉ PORTILLO NAVARRO
Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales
Departamento de Hacienda y Economía del Sector Público
Universidad de Murcia

SUMARIO: 1.- La reforma tributaria de 1845: 1.1.- Antecedentes; 1.2.- Estructura; 1.3.- Comentarios a la reforma tributaria de 1845. 2.- La reforma tributaria de 1900: 2.1.- Antecedentes; 2.2.- Estructura; 2.3.- Comentarios a la reforma tributaria de 1900; 2.4.- Hasta la reforma de 1940: La «reforma tributaria silenciosa» de Flores de Lemus.

1. LA REFORMA DE 1845¹

1.1. ANTECEDENTES

Con anterioridad a la reforma de 1845 la Hacienda española estuvo caracterizada por la precariedad de nuestro sistema impositivo. Hubo diversos intentos de reforma tributaria anteriores a la mencionada fecha², y, aunque ninguno de ellos se hizo efectivo, al menos sirvieron de base para la implantación en 1845 del que podemos denominar el primer sistema tributario estatal.

Durante la Guerra de la Independencia podemos fechar el primer intento de gestación de la reforma, y concretamente, en 1809³ se dictó un Decreto que declaraba la nulidad de los impuestos vigentes una vez que se introdujera una única contribu-

1 Sobre este tema, se puede consultar la Tesis Doctoral del profesor ESTAPÉ, publicada como: ESTAPÉ Y RODRÍGUEZ, F. (1971): La reforma de 1845. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.

2 Un estudio interesante de lo acontecido en el sistema impositivo y en la Hacienda de España con anterioridad a 1845, se recoge en una publicación en homenaje al profesor García de Valdeavellano: INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (ed.) (1982): Historia de la Hacienda Española (épocas antigua y medieval). Madrid.

3 También en este año, la Junta del principado de Cataluña estableció veintidós clases de contribuyentes para graduar el tributo según las fortunas y rentas de todos ellos.

ción que los suprimiría. Sin embargo, los intentos de implantar una «Contribución extraordinaria de guerra», fueron en vano, ya que no pudo llevarse a cabo «por falta de los datos necesarios», como señala FONTANA⁴.

Otro intento fallido de reforma impositiva fue el del «Nuevo Plan de Contribuciones Públicas», que se aprobó en 1813, para entrar en vigor en el año siguiente y se pretendió llevar a cabo su recaudación en 1814. Sin embargo, tampoco fue posible su realización.

Igualmente fallidos fueron los intentos que se realizaron entre 1808 y 1814 para establecer un impuesto personal sobre la renta con tarifa progresiva. Esta situación favoreció el aumento de los partidarios de establecer un sistema impositivo, similar al francés, con impuestos de producto que convivan con la imposición directa.

En 1817 Martín Garay, como responsable de la cartera de Hacienda, intentó introducir una «Contribución General», en la que, según FONTANA⁵: «Se cometió el mismo error en que habían caído los proyectistas de la «única» en el siglo XVIII, pretendiendo el pronto establecimiento de una estadística de la riqueza, y la Contribución general, falta de bases de repartimiento, falló estrepitosamente».

En 1821⁶ se aspiraba a establecer un sistema, que tampoco tuvo éxito, y cuyas figuras básicas fueron: el Tributo sobre la renta de la tierra, la Contribución de consumos, los Derechos de registro y papel sellado, los Estancos de la Sal y el Tabaco y la Contribución de Patentes la cual pretendía gravar por primera vez las actividades comerciales e industriales.

Entre 1824 y 1830 López Ballesteros trató, infructuosamente, poner en marcha un plan para reducir gastos que compensara la precariedad de los recursos tributarios, ante los continuos fracasos de creación de nuevas figuras impositivas. Ante esta situación, y coincidiendo con la primera guerra carlista iniciada en 1833, lo que se establecieron, fueron medidas de emergencia para poder financiar la contienda bélica.

A partir del año 1835, en el que Mendizábal se hizo cargo de la cartera de Hacienda, se va a iniciar una ajetreada etapa que comienza al año siguiente con la desamortización eclesiástica y que continúa durante ocho años, hasta 1844, con el nombramiento de 30 ministros de Hacienda, que no fueron capaces de llevar a cabo ningún intento serio de reforma, generando únicamente un laberinto de textos legales, con medidas poco trascendentes, y con una realidad hacendística que FONTANA resume del siguiente modo: «insuficiencia de ingresos, agravada por los gastos de la guerra, que obliga a recurrir a una serie de «contribuciones extraordi-

4 FONTANA, J. (1980): *La Hacienda en la Historia de España. 1700-1931*. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales, p. 34.

5 FONTANA, J. (1980): *Op. Cit.* p. 37.

6 Un estudio hacendístico del período 1820-1823 se puede consultar en: DEL MORAL RUIZ, J. (1975): *Hacienda y sociedad en el trienio constitucional 1820-1823*. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales.

narias» y de «medidas de recursos», y, finalmente, endeudamiento progresivo de unos gobiernos forzados a acudir, para resolver sus apuros, a ruinosos contratos de anticipación de fondos —esto es, a préstamos que se pagan enseguida, con la recaudación tributaria— en condiciones que sólo pueden calificarse de usureras»⁷.

Una vez caído el régimen de Espartero por el triunfo de las tropas de Narváez, se estableció un gobierno de transición, presidido por González Bravo, que puso como ministro de Hacienda a García Carrasco, el cual decidió crear una comisión⁸ de expertos, con D. Ramón de Santillán a la cabeza del grupo⁹. Cuando en 1844 se forma un nuevo gobierno presidido por Narváez, nombra ministro de Hacienda a Alejandro Mon, bajo cuyo mandato se llevaría a cabo la primera reforma tributaria estatal en 1845, cuyas causas inmediatas, según ESTAPÉ son dos¹⁰: una, «la política de reformas legislativas totales que adoptó como propia el partido moderado» y la segunda «la creación de la comisión de reforma del sistema tributario por García Carrasco».

1.2. ESTRUCTURA

En 1845, siendo Ministro de Hacienda A. MON, se lleva a cabo la primera reforma tributaria que podemos considerar como tal en nuestro sistema impositivo¹¹.

7 FONTANA, J. (1980): Op. Cit. pp. 41-42.

8 Las tareas de la Comisión deberían ser las siguientes:

1. Proponer una reforma del sistema impositivo
2. Proponer una reforma del sistema recaudatorio
3. Reforma del sistema de Contabilidad

De estas tres tareas asignadas, la Comisión cumplió la primera de ellas, con las directrices siguientes:

- a) Establecimiento de una contribución territorial en todas las provincias
- b) Establecimiento de una única contribución Industrial
- c) Establecimiento de una Contribución General sobre el Consumo
- d) Además, era indispensable, la conservación de los impuestos existentes, con ciertas reformas.

9 De hecho, A. Mon utilizó como propias las propuestas realizadas por Santillán. COMÍN nos explica las ideas que inspiraron a SANTILLÁN del siguiente modo: «R. Santillán tenía varios convencimientos: 1) en cuestiones de Hacienda pública no son aconsejables los experimentos; 2) un sistema fiscal eficaz tiene que basarse en varios impuestos; 3) hay que contar con las posibilidades administrativas y estadísticas del país, y 4) es preciso adaptar la legalidad de los impuestos a las costumbres fiscales y a las características de la economía del país».

COMÍN COMÍN, F.: Reforma tributaria y política fiscal. En: GARCÍA DELGADO, J.L. (dir.) (1993): España, economía. Madrid. Espasa Calpe, S.A., pp. 1.073-1.121.

10 ESTAPÉ Y RODRÍGUEZ, F. (1971): Op. Cit. pp. 167-168.

11 FUENTES-QUINTANA nos expone en su artículo «Los principios del reparto de la carga tributaria en España», publicada en 1961, que el artífice de la Reforma fue D. Ramón de Santillán, que estaba trabajando en el Ministerio y que fue el que dedicó su tiempo al estudio de un diseño impositivo, entre otros. Dicha afirmación se concluye por el hecho de haber sido presentada esta Ley cuando D. Alejandro Mon llevaba solamente ocho meses como Ministro (ya que tomó posesión de su cargo el

Esta reforma fue la culminación de una serie de trabajos e intentos que se habían desarrollado a lo largo de más de un siglo, como hemos tenido ocasión de comprobar en líneas anteriores.

La *Ley de Presupuestos de 23 de mayo de 1845*¹² supuso la implantación de un sistema impositivo de ámbito nacional.

La reforma de MON-SANTILLÁN se proyectó sobre la propiedad inmobiliaria —incrementando el gravamen de la propiedad inmueble— y sobre las explotaciones agropecuarias, disminuyendo el gravamen sobre éstas, ya que se encontraban excesivamente gravadas según los artífices de dicha reforma.

El sistema impositivo quedó configurado así:

IMPUESTOS DIRECTOS:

- Contribución de Inmuebles, Cultivo y Ganadería
- Subsidio Industrial y de Comercio
- Derecho de Hipotecas
- Contribución sobre Inquilinatos

IMPUESTOS INDIRECTOS:

- Sello
- Consumos
- Aduanas

3 de mayo de 1844 y el proyecto de reforma tributaria se presentó el día 10 de enero de 1845). Además el profesor ESTAPÉ en su tesis también lo concluye. Lo verdaderamente definitivo de la participación en dicha reforma por parte de D. Ramón de Santillán son sus Memorias, publicadas por Ana M^a Berazaluce, bajo el título «Memorias: 1815-1856» de la Colección Histórica del Estudio General de Navarra. Pamplona. 1960. Por ello, normalmente, al poner «apellidos» a esta reforma se le denomina «La reforma de Mon-Santillán».

Para un mayor desarrollo: FUENTES-QUINTANA, E. (1961): Los principios del reparto de la carga tributaria en España. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 41, pp. 161-298.

12 Esta Ley, en su artículo primero del Presupuesto General de Gastos del Estado, fijaba los gastos del Estado para este año en mil ciento ochenta y cuatro millones, trescientos setenta y siete mil ciento setenta y tres reales con treinta maravedís de vellón. En el Artículo 1^o del Presupuesto General de Ingresos del Estado se establecía lo siguiente:» Los ingresos por todas las rentas, contribuciones y ramos se calculan para el año presente de 1845, conforme al presupuesto adjunto, en la cantidad de mil doscientos veinte y seis millones seiscientos treinta y cinco mil trescientos cincuenta y tres reales con veintinueve maravedís». En el Presupuesto de ingresos se esperaba recaudar lo siguiente con respecto a los impuestos creados:

	<u>Reales de vellón</u>
Contribución de inmuebles, cultivo y ganadería	300.000.000
Derecho de hipotecas	18.000.000
Contribución de consumos	180.000.000
Subsidio industrial y de comercio	40.000.000
Contribución sobre inquilinatos	6.000.000
Aduanas	120.000.000

La publicación de esta Ley de 1845 podemos encontrarla en *Moneda y Crédito*, marzo (1945), pp. 113-131.

Veamos ahora el contenido de estos impuestos:

1.— *Contribución de Inmuebles, Cultivo y Ganadería*¹³: Fue el impuesto alrededor del cual se realizó la reforma tributaria y el más importante cuantitativamente dentro del Presupuesto de Ingresos. Esta contribución, denominada Contribución Territorial, pasó a la denominación de Contribución de inmuebles, cultivo y ganadería en las sesiones del Congreso. Y se basa en repartos de la riqueza rústica, pecuaria e inmobiliaria.

Para la ejecución de las disposiciones de la Ley de Presupuestos se dictó el Real Decreto de 23 de mayo de 1845, que contenía la instrucción provisional. Se consideraban esencialmente sujetos pasivos a los propietarios de bienes inmuebles, cultivadores y ganaderos. Fue un instrumento importante de recaudación hasta que la evolución de la estructura económica del país hizo que cada vez, por el anquilosamiento de las bases de producto, su influencia dentro del total de recaudación del presupuesto de ingresos fuera cada vez menor.

2.— *Subsidio Industrial y de Comercio*¹⁴: Fue, después de la Contribución de Inquilinatos, el segundo mayor fracaso dentro de la Reforma.

El comercio y la industria no eran una fuente de tributación en nuestro país. Solamente en la Corona de Aragón una parte de los impuestos de producto incidía en dicha tributación, pero su influencia recaudatoria era más bien reducida.

Este subsidio tuvo su mayor influencia en el sistema francés. Consistía en la suma de dos derechos, uno fijo y otro proporcional. Así, este impuesto queda definido por una parte fija —determinada por la actividad y tamaño de la población de acuerdo con el número de habitantes de la población en que se ejercía la industria,

13 Esta contribución refundía —según el artículo 5º de la Ley de 23 de mayo de 1845— en un solo impuesto la de paja y utensilios, la de frutos civiles, la parte del catastro equivalente y talla de la Corona de Aragón correspondiente a la riqueza territorial y pecuaria, la de cuarteles en la parte que tienen de repartimiento, el derecho de sucesiones, la manda pía forzosa, el donativo señalado a las provincias Vascongadas, el cupo territorial de la contribución de culto y clero y quedaba también comprendida en esta contribución la directa señalada a la provincia de Navarra por el artículo 25 de la Ley de 16 de agosto de 1841, así como el cupo correspondiente a la misma provincia por razón de culto y clero.

Las cantidades que los pueblos y contribuyentes hayan satisfecho o satisfagan por las anteriores contribuciones correspondientes al presente año, serán admitidas en parte de pago de los cupos o cuotas que respectivamente se les señalen en el repartimiento de la nueva contribución en que aquéllas se refunden.

14 El artículo 6º de la Ley de 1845 nos dice: «Se establece sobre las bases adjuntas señaladas con la letra B la contribución que, con el nombre de subsidio de la industria y el comercio, pagan actualmente estas clases, en la cual se refunde el cupo industrial de la del culto y clero.

Sobre las cuotas de esta contribución se exigirán 2 maravedís por cada real para cubrir los gastos de formación de matrícula y de cobranza.

Se exigirá la contribución industrial como ahora se establece por todo el presente año, abonándose en pago de sus cuotas las cantidades que por el mismo y por la del actual subsidio y cupo industrial de la del culto y clero hayan satisfecho o satisfagan los contribuyentes».

comercio o profesión— y un derecho proporcional al alquiler pagado por el local de negocios.

Esta forma de imposición, como ya hemos comentado anteriormente, tuvo poca aceptación. FLORES DE LEMUS¹⁵ considera como principales causas de este fracaso los dos siguientes obstáculos: a) la Administración debería haberse fijado más en la selección de personal idóneo para la administración tributaria que en la organización legal, b) los sujetos pasivos de este impuesto habían gozado de inmunidad por lo que su escasa colaboración era un tema más que fácilmente esperable. Fue su rebeldía hacia el tributo la que en gran parte supuso el fracaso de éste.

3.— *Derecho de Hipotecas*: Este impuesto nace de la refundición de distintas exacciones antiguas y no se establece como fuente de ingresos importante, sino más bien la concepción sería la de lo que denominamos «impuesto control», para verificar los movimientos de la propiedad inmueble y poder controlar las modificaciones de dominio de los contribuyentes, y los arrendamientos gravados en la contribución de inmuebles, cultivo y ganadería. No obstante, esta primera idea chocó con grandes dificultades, por lo que el impuesto apenas pudo servir al fin para el que había sido creado.

4.— *Contribución sobre Inquilinatos*¹⁶: Como ya hemos comentado anteriormente, este impuesto constituyó el mayor fracaso de la reforma, ya que al año de iniciar su funcionamiento fue suprimido¹⁷.

Es grande la importancia que se le ha dado a este impuesto y la mayoría de los tratadistas de la materia —FUENTES-QUINTANA, FLORES DE LEMUS, ESTAPÉ, etc.— coinciden en señalar la importancia que este tributo hubiera podido tener como base de un sistema de imposición personal.

La imposición se calculaba por el signo externo del alquiler graduado por tarifa, recayendo sobre los propietarios el impuesto que podían trasladar a los inquilinos y

15 FLORES DE LEMUS, A. (1913): Memoria de la Dirección General de Contribuciones. Madrid. Ministerio de Hacienda. Citado en: FUENTES-QUINTANA, E.: El reparto de la carga tributaria en España. En: COMÍN COMÍN, F. (dir.) (1990): Las reformas tributarias en España. Barcelona. Crítica, p. 287.

16 Algunas consideraciones sobre este tipo de imposición en: FERREIRO LAPATZA, J.J. (1973): Contribución Territorial Urbana: el objeto del tributo. *Hacienda Pública Española*, núm. 22, pp. 15-42.

17 ESTAPÉ comenta al respecto de esta contribución: «Fue, entre todas, la innovación tributaria que en mayor medida cabe atribuir a Mon como fruto personal de su empeño, a la vez, es preciso señalar, también, que dicha contribución resultó ser el mayor fracaso del sistema». Y continúa: «El primer punto que importa destacar es la intervención personal de Alejandro Mon, para hacer triunfar su criterio por encima no ya del de sus adversarios, sino del de sus mismos colaboradores en las tareas de la reforma. Según explica Santillán, la Contribución de Inquilinatos no figuraba dentro del proyecto de la Comisión nombrada por García Carrasco. (...): pues bien, cuando Alejandro Mon leyó en la sesión del 8 de enero de 1845 el proyecto de Ley del presupuesto de ingresos, al lado de las contribuciones recomendadas por la comisión de reforma del sistema tributario figuraba una nueva: la contribución sobre inquilinatos».

En: ESTAPÉ Y RODRÍGUEZ, F. (1971): Op. Cit. pp. 157-158.

estaban exentos los trabajadores a simple jornal rebajándose a la mitad de la cuota para los edificios industriales. En la discusión parlamentaria se limitó bastante el ámbito del impuesto, ya que no figuraba dentro del proyecto inicial que desarrollaba la reforma y algunos de los que habían contribuido al desarrollo de ésta —como SANTILLÁN— no estaban de acuerdo con esta forma de imposición. Finalmente se decidió que la obligación de pago correspondía al inquilino, corrigiendo por tanto el texto inicial y fue precisamente por todas las desavenencias que tuvo dicha contribución por lo que finalmente fue suprimida en 1846.

En cuanto a los restantes conceptos de ingresos, solamente cabe subrayar los impuestos indirectos sobre consumos, englobados en el *Impuesto sobre el consumo de especies determinadas*¹⁸, establecido sobre productos fáciles de controlar¹⁹. Su aportación en los primeros años que siguieron a la reforma fue muy bajo. Además, su incidencia sobre la alimentación los hizo odiosos (vinos, aguardientes, licores, aceite de oliva, carnes, jabón, sidra, cerveza y chacolí), puesto que, aunque se justificaba su existencia porque no eran productos de primera necesidad, esto no era del todo cierto para algunos productos. No obstante, se dejaron fuera de gravamen las legumbres, el pan y las hortalizas para intentar cubrir los objetivos de equidad tributaria, ya que estos elementos fueron los que se consideraron de primera necesidad.

18 En esta imposición se refunden las denominadas rentas provinciales, que estaban compuestas por los derechos de alcabala, cientos y millones. También la parte del catastro, equivalente y talla, que no se había refundido en la contribución de inmuebles, cultivo y ganadería.

19 En cuanto a la opción por este tipo de imposición, opina FUENTES-QUINTANA: «la solución, pues, de nuestros reformadores fiscales de 1845 terminó por aceptar la crítica tan extendida al impuesto castellano sobre el volumen de ventas, y al considerar la conveniencia de mantener en todo sistema tributario que aspire a ser realista la imposición indirecta, optó por la solución que la costumbre había arraigado ya en España: gravar los consumos específicos de determinados bienes elegidos como objeto de imposición para cumplir con el servicio de millones, corrigiendo algunos defectos de sus tipos impositivos y ordenando el nuevo o transformado impuesto bajo los principios de la generalidad, flexibilidad en las fórmulas recaudatorias, exigencia unida al acto de consumo, discriminación del gravamen según las bases de población y establecimiento de derechos específicos. Esta propuesta —al parecer de Santillán— se abre camino en la Comisión nombrada por García Carrasco, antecedente directo de la Ley de Presupuestos de 23 de mayo de 1845. La definitiva instauración de los impuestos sobre consumos específicos que consagró esta última disposición supuso algunas modificaciones sobre el proyecto inicial de Santillán realizadas por la Comisión de Presupuestos de las Cortes y consistentes en la reducción del número de los consumos específicos gravados y en la provisional supervivencia de los llamados derechos de puertas. Sin embargo, estas modificaciones no alteraron la naturaleza de la opción fiscal inspirada por Santillán y aceptada por la Comisión nombrada por García Carrasco: los impuestos recayeron finalmente sobre consumos específicos; los artículos excluidos de gravamen fueron los propuestos inicialmente y justificados por Santillán; finalmente, los principios básicos del impuesto (...), se contenían en el proyecto inicial de reforma».

En: FUENTES-QUINTANA, E.: El impuesto sobre el volumen de ventas: perspectivas de una idea fiscal española. En: COMÍN COMÍN, F. (dir.) (1990): Las reformas tributarias en España. Barcelona Crítica, pp. 161-162.

1.3. COMENTARIOS A LA REFORMA TRIBUTARIA DE 1845

Las principales conclusiones que podemos sacar de la reforma de Mon-Santillán en 1845, siguiendo a FUENTES-QUINTANA²⁰, son las siguientes:

1. La novedad más importante que se extrae de la reforma es la de unificar el poder fiscal bajo el *principio de la realidad del gravamen*, como base del reparto de la imposición directa²¹.

2. Los reformadores de 1845 tuvieron en cuenta el *principio de capacidad de pago* y las limitaciones de la tributación de consumo como índice de la capacidad tributaria. Así, Santillán en sus Memorias discute las limitaciones de los consumos como índice representativo de la capacidad tributaria individual, por lo que también se tuvo en cuenta el principio de capacidad de pago a través de la imposición de producto. Por tanto, se miraron ambas fuentes de gravamen como necesarias y complementarias.

3. La reforma de 1845 dejaba fuera dos fuentes de rendimiento: las que se obtenían del capital y las del trabajo.

4. Trato más favorable concedido a las rentas industriales y comerciales, aunque este grupo de contribuyentes era relativamente reducido en la sociedad de esta época.

5. La Ley de 23 de mayo de 1845 no modificó tres puntos importantes, tal como señala ESTAPÉ: a) el arreglo general de la Deuda pública, b) la reforma de los aranceles de Aduanas y c) la ordenación de la Administración y la Contabilidad del Estado. Esta reforma tuvo lugar en los años que siguieron a la reforma objeto de estudio.

J. FONTANA²² opina al respecto de esta reforma: «Con todas sus limitaciones, reflejadas sobre todo en la insuficiencia de la suma recaudada y en la desigualdad del reparto, el sistema de 1845 funcionó de manera relativamente satisfactoria al comienzo, como lo demuestra el hecho de que los ingresos del Estado se triplicasen en cuarenta años, por más que, en la fase final de este período, se volviese a caer en un fuerte endeudamiento».

En otra publicación FONTANA extrae asimismo conclusiones con respecto a esta reforma tributaria: «La reforma de 1845 no pretendía introducir grandes innovaciones, sino que tenía como finalidad esencial la de racionalizar la recaudación y llenar el vacío dejado por la supresión del diezmo»²³.

20 FUENTES-QUINTANA, E. (1961): Op. Cit. pp. 173-175.

21 En cuanto a los sistemas de imposición de «corte latino» o reales, podemos ver:

FUENTES-QUINTANA, E.: El estilo tributario latino: características principales y problemas de su reforma. En: COMÍN COMÍN, F. (dir.) (1990): Las reformas tributarias en España. Barcelona. Crítica, pp. 353-450.

22 FONTANA, J. (1980): Op. cit. p. 48.

23 FONTANA, J. (1977): La Revolución Liberal (Política y Hacienda 1833-1845). Madrid. Instituto de Estudios Fiscales, pp. 332.

ALBIÑANA en el momento de analizar esta reforma opina: «Más razonable es estimar que la reforma de 1845, como tantas otras posteriores, fue el resultado de estudios, propuestas y tentativas de hacendistas españoles, que un día encontraron en parte el amparo del partido político en el Poder, tanto por la necesidad de ofrecer un «cambio» en la Hacienda Pública, como por el agobio de la falta de disponibilidad en el Tesoro»²⁴.

MARTÍNEZ al realizar un repaso histórico nos dice: «en la reforma de MONSANTILLÁN de 1845 (...) toman carta de naturaleza la «Contribución de inmuebles, cultivo y ganadería» y el «Subsidio Industrial y de Comercio». Se trata de la introducción parcial de la imposición de producto como resulta natural en una sociedad en que también eran parciales las fuentes de riqueza. La imposición sobre la renta en la España de 1845 era ante todo una imposición sobre la riqueza inmobiliaria»²⁵.

COMÍN²⁶ al realizar un balance de la reforma opina: «Si se puede valorar la reforma de 1845 por los cambios que provocó con respecto a la situación tributaria anterior y por los resultados recaudatorios que ofreció inicialmente, pueden sostenerse las siguientes conclusiones. Aunque las modernas contribuciones tenían precedentes claros, legales y recaudatorios, la forma que les dio la reforma de 1845 (...), constituyen novedades notables en la fiscalidad española: la consistencia del sistema, el mayor rigor en la definición legal y en la administración, la generalidad y uniformidad del cuadro tributario y la posibilidad de ser ampliado dentro de sus mismas bases, diferencian el cuadro de rentas públicas implantado en 1845 del existente previamente, y explican su larga vida. La práctica y realidad recaudatoria no cambió tanto. (...). El plan de ingresos establecido en 1845 no fue insoportable para el conjunto de la economía española; al contrario, su presión fiscal era más bien liviana, pero estaba desigualmente repartida (...). La reforma de 1845 no fue capaz de generar los ingresos suficientes para colmar las exigencias del Estado de fondos con los que financiar unos gastos que crecían con empeño. La escasa flexibilidad de los impuestos de producto implantados hizo que esa insuficiencia inicial se prolongara, e incluso agravarla, con el tiempo, haciendo inevitables las continuas modificaciones del sistema y la necesidad de recurrir a soluciones de urgencia y extraordinarias».

Según MARTÍN-BEJARANO y otros, al realizar un repaso de esta reforma, consideran: «El sistema tributario contenido en la reforma perduró hasta que se produjo

24 ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. (1986): *Sistema Tributario Español y comparado*. Madrid. Tecnos, p. 159.

25 MARTÍNEZ MARTÍNEZ, D. (1979): *La reforma de la imposición sobre la renta: un informe de 1976*. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales, p. 36.

26 COMÍN COMÍN, F. (1989): *Hacienda y Economía en la España contemporánea (1800-1936)*. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales, 2V, pp. 161-162.

un cambio en la estructura económica española, que puso de manifiesto la insuficiencia del sistema a finales del siglo XIX»²⁷.

Por último, DEL MORAL al analizar los precedentes de la reforma de 1845 y sus consecuencias nos comenta: «la estructura impositiva de 1845 venía a plasmar la consolidación del grupo de poder económico y social dominante (burguesía comerciante e industrial y la oligarquía latifundista y agraria), grupo asentado tras la caída del regente, general Espartero, en 1843. Sus criterios en materia fiscal y sus propios intereses iban a prevalecer hasta 1868, y aún después, con algunas modificaciones»²⁸.

2. LA REFORMA DE 1900²⁹

2.1. ANTECEDENTES

La divergencia entre sistema fiscal y económico se había hecho patente a lo largo de la segunda parte del siglo XIX, y en este sentido se pronuncia SOLE VILLALONGA: «desde que la Reforma tributaria de Mon-Santillán puso, en 1845, los cimientos del sistema fiscal español, éste permanecía alejado de la realidad económica; al crecimiento económico se oponía el estancamiento del sistema tributario, dando lugar, por consiguiente, a que el déficit acompañara sistemáticamente a la liquidación del Presupuesto»³⁰.

La reforma de 1845 redujo la magnitud relativa del déficit que existía ya en 1843. Sin embargo, siguiendo a COMÍN, «la rigidez al alza de los impuestos directos de producto, la dificultad de implantar el de Consumos y la caída de Aduanas con las crisis económicas, llevaron a que los ingresos ordinarios no crecieran tanto como los gastos del Estado, a pesar del refuerzo que supusieron desde 1855 los ingresos por Ventas de propiedades del Estado. Los desembolsos del Estado se elevaron desde 1855 porque la economía española se desarrollaba y aumentaban los gastos económicos (entre 1855 y 1862), porque crecían los gastos financieros (desde 1863) y por-

27 MARTÍN-BEJARANO ARIANES, A. y ARCILA MARTÍN, M. (1994): Régimen Fiscal de la Empresa. Madrid. Tecnos, p. 94.

28 DEL MORAL RUIZ, J. (1975): La distribución de la carga tributaria durante la gestación de la reforma de 1845. En: El reparto de la carga fiscal. Madrid. Centro de Estudios Sociales del Valle de los Caídos, vol. III, p. 877.

29 Al respecto de la reforma de 1900, VILLALONGA realizó su Tesis Doctoral, que fue publicada como: SOLE VILLALONGA, G. (1967): La reforma fiscal de Villaverde, 1899-1900. Madrid. Edit. de Derecho Financiero.

30 SOLE VILLALONGA, G. (1967): Op. cit. p. 13. Este autor distingue tres etapas en el desarrollo de la segunda mitad del siglo XIX: la depresión que se produce desde 1847 hasta 1854, año en el que como consecuencia de la eficaz política monetaria se inicia una etapa de desarrollo económico hasta 1881, (etapa de equipamiento industrial, tal y como él la denomina), y por último una tercera etapa —desde 1881 a 1914— que denomina de constitución de la industria periférica.

que, con el Sexenio, volvieron a aparecer conflictos bélicos que aumentaron los créditos de defensa. En el Sexenio democrático, la situación de la Hacienda volvió a ser tan precaria como antes de la reforma de 1845...»³¹.

Para hacer frente a esta situación deficitaria, en la Ley de Presupuestos de 29 de junio de 1867 se creó un impuesto del 5% sobre las rentas, sueldos y asignaciones³². Este impuesto recaía sobre todas las rentas, sueldos y asignaciones que se satisficieran de fondos del Estado, bien fueran municipales o provinciales, así como sobre los beneficios o dividendos que se obtuvieran por poseedores de acciones y obligaciones de Bancos y sociedades que hubieran sido constituidas con aprobación del Gobierno.

En 1868 hubo intentos de cambios que tuvieron gran importancia, pero que no llegaron a dar resultados. Se intentaba establecer un equilibrio social y económico en el país, apoyado por dos ideas fundamentales: libertad y justicia. Desde esta perspectiva, el principio de justicia impositiva era fundamental y el ministro D. Laureano Figuerola considera que el impuesto no puede ser progresivo «porque si se admitía la progresión como fórmula del reparto, se perdía de vista cualquier límite, cualquier punto fijo de referencia.(...). pero tampoco podía admitirse el criterio regresivo, y éste era un nuevo argumento en contra de la imposición indirecta; el impuesto sobre el consumo de artículos de uso general gravaba más al pobre que al rico, era un impuesto sobre la necesidad»³³. Para resolver esta situación, prometió suprimir el Impuesto de Consumos —y así lo hizo— y la situación se hizo todavía más difícil. También se suprimieron varias rentas y monopolios como el Estanco de la sal y el Impuesto sobre Sucesiones directas. Para compensar estas disminuciones de ingresos, se reformaron los aranceles con el consiguiente aumento de las rentas de aduanas y se derogó el Estanco del Tabaco. No obstante se aportaba una idea muy interesante: la personalización del sistema tributario, estableciendo un impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Pronto fracasó este impuesto, y con ello, la reforma tributaria que se pretendía llevar a cabo, y, como señala COMÍN³⁴: «La ineficacia de la Administración de Hacienda y la propia timidez ante la fiscalización necesaria para gestionar el impuesto, inviable porque chocaba con la libertad individual, condujo a uno de los fracasos más estrepitosos de una contribución en la historia financiera española (...). El fracaso de la imposición personal de L. FIGUEROLA significó el descalabro de los demás cambios tributarios de los revolucionarios del 68».

31 COMÍN COMÍN, F. (1989): Op. cit. p. 425.

32 Este impuesto ya tenía antecedentes en nuestro país, donde parece ser que el origen se fija en la Guerra de Sucesión. Posteriormente, tras algunos avatares (Carlos IV lo utilizó, pero se suprimió), fue Fernando VII el que dispuso en 1817 el descuento del 4% a determinados empleados. Derogado posteriormente en 1857, fue en 1867 cuando se implantó nuevamente.

33 MARTÍN NIÑO, J. (1972): La revolución de 1868. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales, pp. 336-337.

34 COMÍN COMÍN, F. (1989): Op. cit. p. 591.

El Ministro Moret también intentó que tributarán las formas de riqueza que eludían la carga impositiva pero tampoco tuvo éxito. Por lo tanto, la revolución de 1868 en palabras de FONTANA³⁵ «debía haber tenido su propia solución. Porque, si se deseaba hacerla arraigar en las masas populares, no bastaba con ofrecerles la libertad de cultos o el sufragio universal; era necesario, por ejemplo, ocuparse del problema que significaba el desigual reparto de la carga tributaria. Y en este terreno no se hizo nada. No ya porque faltase energía, sino porque ni siquiera se intentó». A propósito de esta época, MARTÍN NIÑO³⁶ concluye: «Nunca, quizás, ha existido en la Hacienda española una preocupación tan grande por el problema ético de la justa distribución de la carga tributaria y por el problema económico de la asignación de recursos. El error fundamental, especialmente durante el bienio 1869-70, fue la simplificación excesiva de la realidad, el olvido de las circunstancias sociales y económicas concretas, el desconocimiento, consciente o inconsciente, de que supuestos de hecho diferentes requieren medidas de política económica también diferentes».

La restauración de 1874 no implicó progresos dentro del sistema tributario, aunque se volvió a restablecer el Impuesto de consumos y se creó el impuesto de cédulas personales³⁷, ni tampoco la denominada «reforma de la Hacienda de 1882» supuso grandes avances, puesto que solamente aportó el cambio en algunas cuotas y tarifas de impuestos establecidos, medidas éstas de poca trascendencia.

2.2. ESTRUCTURA

El presente siglo comienza con la reforma tributaria de FERNÁNDEZ VILLAVERDE con la *Ley de 27 de marzo de 1900*. Esta no es otra cosa que la sistematización de los impuestos de producto. Es el propio VILLAVERDE el que afirma que no desea alterar fundamentalmente el sistema tributario, por lo que presenta un proyecto de impuesto sobre utilidades no gravadas dentro del presupuesto español en ninguna otra forma³⁸.

La estructura del sistema impositivo en 1900 era la siguiente:

IMPUESTOS DIRECTOS:

- Contribución de Inmuebles, Cultivo y Ganadería
- Contribución Industrial y de Comercio

35 FONTANA, J. (1980): Op. cit. p. 59.

36 MARTÍN NIÑO, J. (1972): Op. cit. p. 338.

37 Este impuesto tiene sus antecedentes más rudimentarios en documentos tales como el pasaporte, cartas de seguridad, etc. El Art. 9º del Decreto de 26 de junio de 1874 creó las cédulas personales. Estaban sujetos al pago del impuesto todos los españoles y extranjeros residentes en España mayores de 14 años, con algunas excepciones, tales como pobres, religiosas, etc. Estas cédulas se expedían en blanco, como el papel sellado y los vecinos debían comprarlas y presentarlas a los Alcaldes para que las rellenaran y autorizaran.

38 MENÉNDEZ MORENO, A. (1982): La imposición sobre las rentas mixtas en el período histórico 1845-1957. Civitas. *Revista de Derecho Financiero*, octubre-diciembre, p. 534.

- Impuesto sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria:
 - + del Trabajo Personal
 - + del Capital
 - + del Trabajo Personal junto con el Capital
- Impuesto de Derechos Reales y Transmisiones de Bienes
- Impuesto de Cédulas Personales
- Impuesto de Pagos del Estado, provinciales y municipales

IMPUESTOS INDIRECTOS:

- Renta de Aduanas
- Impuesto sobre Consumos
- Impuestos Especiales
- Timbre del Estado
- Impuesto sobre el transporte de viajeros y mercancías
- Impuesto transitorio sobre petróleo, gas y electricidad.

Veamos algunos de ellos:

1.— *Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria*. Fue la aportación más importante de la reforma. Este impuesto se enfocaba como complementario de la imposición directa española de producto.

Esta contribución se estructura en tres tarifas, gravando cada una de ellas distintos conceptos:

Tarifa I. Rendimientos procedentes del trabajo personal

Tarifa II. Rendimientos del capital mobiliario

Tarifa III. Rendimientos procedentes del beneficio neto de las Sociedades, que constituye el embrión del impuesto de Sociedades actual.

Sin embargo, FUENTES QUINTANA³⁹ afirma que ya existían con anterioridad los conceptos impositivos gravados con la reforma de 1900. Y hace referencia, para mantener esta tesis a las palabras de Fernández Villaverde para defender la modificación fiscal: «se trata de comenzar a organizar el impuesto, que exista una sistemática y que esas clases de renta gravadas en utilidades, en lugar de contribuir como antes por un precepto aislado de una Ley de Presupuestos, se graven de forma ordenada (...). El proyecto se limita a abrir el cauce por donde en el porvenir pueda correr un verdadero impuesto sobre las distintas rentas gravadas».

Para demostrar esto, podemos analizar cada una de las tarifas que componían la Contribución sobre utilidades:

— La Tarifa I, que gravaba los rendimientos del trabajo personal, era la fusión de tres impuestos existentes hasta el momento: a) el impuesto de sueldos y asignaciones⁴⁰, b) el impuesto sobre honorarios de los registradores de la propiedad, de

³⁹ FUENTES QUINTANA, E. (1961): Op. cit. p. 217.

⁴⁰ El impuesto de sueldos y asignaciones fue creado en 1852, y en 1900, se incluyó dentro de la Tarifa I de la Contribución sobre Utilidades.

1869 y c) los epígrafes de la contribución industrial que tenían como objeto de gravamen a los rendimientos del trabajo.

— La Tarifa II, que gravaba los rendimientos del capital mobiliario, tenía sus antecedentes en: a) el impuesto establecido sobre la deuda pública (el descuento del cupón de la deuda) y b) los epígrafes de la contribución industrial que gravaban los rendimientos del capital entregado a préstamos y dividendos recibidos por la suscripción de capital.

— Por último, la Tarifa III fue a la que peor definición se le dio. Agrupaba algunos conceptos de la Contribución Industrial. Intentaba ser el preludio del impuesto de sociedades, pero se excluyen de este gravamen a las sociedades anónimas dedicadas a la fabricación, que continúan tributando por la Contribución Industrial. Hasta 1907 no estuvo bien definido el sujeto del gravamen, y en esta fecha, se incorporan las sociedades anónimas, mientras que, en 1905 se había dejado claro que también tributaban por este impuesto las compañías comanditarias por acciones, ya que no estaba bien definido con la redacción anterior de la Ley si debían o no tributar.

El concepto que supuso un mayor rendimiento recaudatorio fue la Tarifa II⁴¹ (próximo al 65% para la primera década de implantación) con respecto al total de recaudación por dicho tributo, seguida de la Tarifa I (alrededor de 32% para el mismo período), y consecuentemente se deduce que el peso dentro del impuesto de la Tarifa III era francamente pequeño (en torno a un 3%). Esto demuestra que la evasión era habitual en este último epígrafe, pues si bien la población empresarial no era muy grande, sí lo era lo suficiente como para que la recaudación por este concepto hubiera sido mayor, por lo que, esta contribución era claramente regresiva⁴².

Pasemos a ver ahora aquellos conceptos impositivos que han aparecido por primera vez en esta reforma y por tanto no tienen la continuidad de 1845. Son los siguientes (además de la Contribución de Utilidades, ya comentada):

2.— *Impuesto de Derechos Reales y Transmisiones de Bienes*. En 1867 el derecho de hipotecas implantado en 1845 cambió su nombre por el de Impuesto sobre las traslaciones de dominio, y en éste se gravan en el siglo XIX por primera vez las sucesiones en línea directa legítima. En 1869 se suprimió este impuesto y en 1872 se volvió a implantar con algunas modificaciones, entre ellas la denominación del mismo que pasó a ser la de Impuesto de derechos reales y transmisiones de bienes, así como aumentos de tarifas y supresión de algunas exenciones. En 1893 se escinden de esta tributación las transmisiones de valores mobiliarios y pasan a tributar por el Impuesto de Timbre.

41 Esto fue debido a que dicha tarifa gravaba los rendimientos del capital mobiliario, y por tanto, los intereses de la deuda del Estado, cuantiosa en esta época.

42 Un mayor desarrollo del comportamiento recaudatorio de este impuesto, podemos encontrarlo en: FUENTES-QUINTANA, E. (1961): Los principios del reparto de la carga tributaria en España. Op. cit.

3.— *Impuesto de Cédulas Personales*. Las cédulas personales se crearon en 1854 para sustituir los antiguos pasaportes que eran necesarios para transitar en el interior de la península. Tomaron la forma de impuesto en 1870 con unas cuotas bastante moderadas. Se suprimió en 1873 pero volvió a implantarse en 1874⁴³.

4.— *Impuesto de Pagos del Estado, provinciales y municipales*. Se establece en 1892 y es un impuesto del 1 por 100 sobre todos los pagos que se realicen con cargo a los créditos consignados en los Presupuestos del Estado, de las Diputaciones provinciales y de los Ayuntamientos, con ciertas excepciones.

5.— *Impuesto sobre Consumos*. Tuvo una ajetreada vida entre 1845 y 1900 con desapariciones en algunas etapas (1854-1856 y 1868-1870) y reapariciones posteriores.

6.— *Impuestos especiales*. Dentro de este epígrafe se recogían los impuestos sobre aguardientes, alcoholes, licores, azúcar y consumo sobre artículos coloniales.

7.— *Timbre del Estado*. Se creó a través de una Ley de 1881, con carácter provisional, y en 1892 definitivamente. En 1900 se amplía el campo de aplicación del Timbre del Estado a los valores mobiliarios, que estaban gravados hasta ese momento por el Impuesto sobre derechos reales.

8.— *Impuesto sobre petróleo, gas y electricidad*. En 1898 se creó este impuesto debido a la necesidad de ingresos por la disminución de los mismos, sufrida tras la derrota colonial. Gravaba el petróleo refinado, el petróleo crudo, gas, electricidad y carburo de calcio. En 1900 se declararon exceptuados los petróleos. Este impuesto, creado con carácter transitorio, tuvo que ser consolidado debido a la necesidad real de mayores ingresos.

2.3. COMENTARIOS A LA REFORMA TRIBUTARIA DE 1900

La reforma de 1900 tuvo efectos recaudatorios elevados inmediatos, pero pronto demostró su ineficacia recaudadora.

SOLE VILLALONGA, en su publicación sobre esta reforma, llega a unas conclusiones de las que resaltamos algunos párrafos: «La reforma tributaria de Villaverde fue eminentemente personal»⁴⁴: En otro momento de sus conclusiones y tras

43 Para un mayor desarrollo de los avatares de estos impuestos en esta época, podemos consultar a: GARZÓN PAREJA, M. (1984): *Historia de la Hacienda de España*. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales, 2V, p. 1.035 y ss.

44 Para explicar esta afirmación, SOLE VILLALONGA expone. «Fue una larga y dura campaña parlamentaria, durante la que Villaverde fue acusado desde «socialista furibundo» hasta de que «este Gobierno cede ante los grandes y oprime a los pequeños» (los Beneficios de que disfrutaba la Compañía arrendataria de tabacos, por la venta de éstos y la gestión del Timbre del Estado, levantaban un clamor de protesta)».

En: SOLE VILLALONGA, G. (1967): *Op. cit.* p. 276.

exponer la situación desde el punto de vista de la política fiscal⁴⁵ en la que se encontraba el país, opina: «En esa situación, tenía que ser una reforma poco profunda»⁴⁶. Por último, expone: «El mérito de Villaverde consistió, en suma, en haber sabido elegir —y llevar a cabo— la única tarea que cabía realizar en el corto tiempo de que dispuso. Era el ministro adecuado para una Hacienda al borde de la bancarrota»⁴⁷.

Al respecto, J. FONTANA⁴⁸ opina: «La verdad es que los cambios introducidos por Villaverde, pese a su modestia, lograron nivelar el presupuesto en una situación que se prolongaría hasta 1909».

COMÍN, al opinar sobre la reforma de Fernández Villaverde y su capacidad recaudatoria, se muestra escéptico respecto ésta, ya que considera que el superávit presupuestario conseguido desde 1899 hasta 1908 es debido «no tanto a la reforma de Fernández Villaverde, (...), que conservaba el criterio real de reparto de la carga tributaria y, por tanto, el sistema tributario seguía siendo igual de inelástico que antes, como a la paralización del aumento del gasto público»⁴⁹.

ALBIÑANA nos dice al respecto: «La Ley de 27 de marzo de 1900, creadora de la desaparecida Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, inició una etapa que se ha caracterizado por la emigración de conceptos desde la Contribución Industrial a otros impuestos. La Contribución Industrial ha cumplido función matriz de gravámenes. (...). Del mismo modo podría opinarse en cuanto al gravamen sobre sueldos y asignaciones, al impuesto sobre honorarios de los Registradores de la Propiedad, etcétera, que se incorporaban a la Tarifa primera de la citada Contribución de Utilidades»⁵⁰.

En otra publicación, ALBIÑANA resalta: «En cambio, no se ha resaltado apenas la auténtica reforma de Fernández Villaverde y de los «conservadores» que le

45 Al respecto SOLE VILLALONGA, opina: «La política fiscal de Villaverde está dominada por una preocupación cuantitativa. La Unión Nacional le atacará por ello, viendo en la reforma tributaria, solamente, una «nivelación aritmética del Presupuesto», y Sánchez Román llegará a acusarle de los pecados de «codicia fiscal» y «avaricia tributaria». Pero es que por ahí es por donde había que empezar: por cumplir el principio de suficiencia de los ingresos ordinarios para satisfacer los gastos públicos. Aunque, para conseguirlo, el ministro de Hacienda conservó impuestos que rechazaba en su fuero interno (Impuesto de pagos) y subordinó la actividad económica (oposición al cultivo de tabaco en España). Se veía empujado a ello porque los ministros que desempeñaron la cartera de Hacienda durante los años de las guerras coloniales —Navarro Reverte y López Puigcerver— pospusieron la necesaria reforma tributaria que las circunstancias demandaban, tratando de obtener los recursos precisos a través del procedimiento sustitutivo de establecer recargos sobre los impuestos existentes; para decirlo con términos propios de la Hacienda, lo que hicieron sus antecesores fue «repercutir» la reforma tributaria sobre Villaverde».

En: SOLE VILLALONGA, G. (1967): Op. cit. p. 277.

46 SOLE VILLALONGA, G. (1967): Op. cit. p. 278.

47 SOLE VILLALONGA, G. (1967): Op. cit. p. 279.

48 FONTANA, J. (1980): Op. cit. p. 68.

49 COMÍN COMÍN, F. (1989): Op. cit. p. 596.

50 ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. (1974): El Sistema Fiscal en España. Madrid. Guadiana de Publicaciones S.A., p. 134.

siguieron. Aludo a las medidas de selección y organización corporativa de los funcionarios al servicio de la Hacienda Pública»⁵¹.

ACOSTA opina: «Ya hemos señalado la especialidad que existe en el sistema tributario respecto a la existencia en él en fecha muy temprana de un impuesto sobre los beneficios sociales. Se sitúa como fecha de nacimiento la de la Ley de Utilidades de 1900, pero sin duda hay en los primitivos conceptos de la contribución industrial base suficiente para mantener que ya con anterioridad a la reforma de Villaverde existía una imposición con caracteres peculiares sobre los beneficios sociales»⁵².

L. BELTRÁN al analizar la reforma de Fernández Villaverde, comenta: «Se ha acusado a la reforma de Villaverde de no haber creado un impuesto sobre la renta, en momentos en que las circunstancias ya lo exigían, pues en Inglaterra existía desde hacía más de un siglo, y casi todos los Estados europeos lo tenían. Villaverde prefirió inspirarse en los métodos impositivos italianos, pues la Contribución de Utilidades se parecía bastante al *impuesto della ricchezza mobile*, creado por Cavour en 1864.

También se ha acusado a Villaverde de no haber establecido la progresión tributaria, que empezaba a difundirse por Europa. Lo cierto es que este hacendista reformó y amplió el Impuesto de Derechos reales e intentó introducir la progresión en la tributación sucesoria, pero no lo consiguió»⁵³.

MARTÍNEZ, opina: La imposición real encontró su consagración y perfeccionamiento en la reforma de Fernández Villaverde de 1900 y en el excelente desarrollo legislativo que le sucedió. Con las tres tarifas de la «Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria» se ordena y se completa la imposición de producto, adaptando el sistema fiscal a las nuevas dimensiones de la economía del país»⁵⁴.

Por último, CARBAJO expone: En realidad la «reforma» es una sistematización de los impuestos de producto, creando la Contribución de Utilidades y, sobre todo, un incremento de los impuestos sobre consumos específicos, claramente regresivos. Su impacto recaudatorio fue breve y marginó explícitamente cualquier tributo sobre

51 Para defender esta idea subraya lo siguiente: «Es obvio que, como Fernández Villaverde afirmó, la creación de un impuesto formalmente autónomo polariza atenciones administrativas y preocupaciones en el cuerpo contribuyente, que cooperan a su desarrollo funcional y material (captación de nuevas fuentes imponibles). pero, insisto, la auténtica reforma estuvo en la preparación de los cuadros administrativos, que, a su vez, rescataron tareas que venían siendo desempeñadas por asentistas y demás «destajistas» de tan típica función pública, cual es la gestión de los tributos».

En: ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. (1986): Op. cit. pp. 162-163.

52 ACOSTA ESPAÑA, R. (1964): Estructura del Sistema Fiscal Español. *Boletín de Estudios Económicos*, núm. 63, p. 717.

53 BELTRÁN FLOREZ, L. (1966): Evolución histórica del sistema tributario español. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núms. 65/66, pp. 1.143 y 1.144.

54 MARTÍNEZ MARTÍNEZ, D. (1979): Op. cit. p. 36.

la renta o el capital. Desde esta perspectiva, no es de extrañar el fracaso de FLORES DE LEMUS y CALVO SOTELO ante cualquier intento de personalización de la presión fiscal»⁵⁵.

2.4. HASTA LA REFORMA DE 1940: LA «REFORMA TRIBUTARIA SILENCIOSA», DE FLORES DE LEMUS⁵⁶

Con anterioridad a la reforma de 1940, tenemos que hacer referencia a lo que se ha denominado «reforma tributaria silenciosa», llevada a cabo por el profesor Flores de Lemus. Es innegable la importancia de su aportación como funcionario del Ministerio de Hacienda, al sistema impositivo español⁵⁷.

Cronológicamente, los documentos de la «reforma tributaria silenciosa» son los siguientes:

— El reparto de la carga tributaria estatal, cuyo contenido está inmerso en la reforma propuesta por Cobián en 1910, con el proyecto de reforma de determinados impuestos.

— Entre 1910 y 1936, se propone la mejora del sistema real de imposición, se crea el Impuesto sobre la Renta de Sociedades, se crea la Contribución sobre la Renta de las Personas Físicas⁵⁸, aparecen dos proyectos de gravamen sobre el patrimonio, se suprime el Impuesto de consumos y se elaboran dos proyectos de un Impuesto sobre el valor en venta de productos manufacturados o transformados.

— Intento de reorganización de las Haciendas Locales a través de dos proyectos de Ley y se crea el Estatuto Municipal en 1924.

55 CARBAJO VASCO, D. (1990): Síntesis de la historia de las reformas tributarias españolas (1900-1976). Madrid. Instituto de Estudios Fiscales, p. 11.

56 Un interesante artículo sobre este tema: E. FUENTES-QUINTANA, La ideología de la reforma tributaria silenciosa. En: COMÍN COMÍN, F. (dir.) (1990): Las reformas tributarias en España. Barcelona. Crítica, pp. 286-352.

57 Sobre el profesor Flores de Lemus y su trascendencia podemos consultar: MIGUEL, Antonio de (1976): El gran Flores de Lemus. *Hacienda Pública Española*, núms. 42/43, pp. 39-42.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. (1976b): Los impuestos de producto y la Administración Tributaria. *Hacienda Pública Española*, núms. 42/43, pp. 145-162.

LAGARES CALVO, M.J. (1976): Flores de Lemus y el proyecto del impuesto sobre las rentas y ganancias de 1926. *Hacienda Pública Española*, núms. 42/43, pp. 189-204.

Y, en general, el número 42/43 de la Revista Hacienda Pública Española, que suponen un homenaje a esta insigne figura de la tributación española.

58 Los proyectos para la creación de la Contribución sobre la Renta fueron abundantes antes de 1932. En este sentido cabe resaltar el Proyecto Cobián de 1910, el proyecto de 1913 presentado por Félix Suárez Inclán, el proyecto Bugallal de 1919, el presentado por Cambó en 1921 y por último, el proyecto presentado por Calvo Sotelo en 1926. Un mayor desarrollo de estos proyectos podemos encontrarlo en: CONDE FERNANDEZ-OLIVA, E.C. (1976): La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *Boletín de Estudios Económicos*, núm. 99, p. 829.

La principal aportación de Flores de Lemus es intentar trasladar al sistema fiscal el *principio de personalidad* del gravamen⁵⁹. Si bien su tarea fue importante, no tuvo la incidencia que hubiera sido fundamental para nuestro sistema tributario.

La Ley de 10 de diciembre de 1932 —o como es conocida la Ley Carner⁶⁰, ya que era éste el que se encontraba al frente del Ministerio en ese momento— es la precursora del impuesto sobre la renta de las personas físicas actual, creando la *Contribución General sobre la Renta*⁶¹. Introduce los principios de personalidad, progresividad y generalidad del gravamen⁶². Era un impuesto independiente de los impuestos de producto, que seguían siendo la forma fundamental de imposición sobre la renta y tenía un carácter complementario, recayendo sobre la suma de las rentas de una persona física cuando superaban la cuantía de 100.000 pesetas, por lo que el mínimo exento era elevado. Además su tarifa era moderada, ya que se escalonaba entre el 1 y el 4,4. Esta moderación —en opinión de SARDÁ— «respondía

59 Esta idea se justificaba —siguiendo a COMÍN— por «motivos de suficiencia, justicia y de legislación comparada. Esa idea inspiraba un plan global de modernización de la Hacienda española, en el que se incluían, además de la contribución sobre la renta, la derogación de la de Consumos, la introducción del impuesto de sociedades, del gravamen sobre el volumen de ventas (general y unifásico en la etapa de fabricación), del impuesto sobre el patrimonio a través de sucesiones, e incluso una reforma de las haciendas locales».

COMÍN COMÍN, F. (1993): Op. cit. p. 1.080.

60 Sobre la obra de Jaime Carner y de Joaquín Chapaprieta en la II República:

RAMÍREZ JIMÉNEZ, M.: Las reformas tributarias de la II República española. En: El reparto de la carga fiscal. Madrid. Centro de Estudios Sociales del Valle de los Caídos, vol. III, pp. 880-897.

61 MARTÍNEZ, en su obra ya citada, apunta sobre los orígenes de la imposición sobre la renta: «Pero hasta 1932 la historia de la imposición personal sobre la renta se conforma por acontecimientos frustrados. Pueden citarse entre ellos los intentos de Figueroa con los repartimientos personales y los importantes proyectos sin aplicación que se sucedieron desde el intento de Cobián en 1910, al de Calvo Sotelo, en 1926.

El proyecto de Cobián, como los posteriores de Bugallal, en 1919, y de Cambó, en 1921, consistía en la introducción de una especie de impuesto progresivo de capitación, perfeccionamiento y desarrollo de las cédulas personales, existentes en la Administración local.

Mayor interés ofrece el proyecto presentado en 1913 por Suárez Inclán, precedente de la imposición general sobre la renta que ha regido en España hasta 1964. Suárez Inclán concebía el impuesto personal como complementario de los impuestos de producto. El proyecto de Calvo Sotelo fue mucho más avanzado, proponiendo, en 1926, un impuesto general sobre la renta que refundiera en él todas las contribuciones de producto que siendo abolidas como figuras independientes, operarían como liquidaciones parciales y pagos anticipados de las distintas rentas, según su origen, que componían la renta total. Si estos pagos anticipados superaban por cualquier causas la cuota final debida por el impuesto general, la Administración realizaría las devoluciones correspondientes.

Fue, sin embargo, Carner quien, en 1932, introduciría el impuesto Global y Personal sobre la Renta, concebido como complementario de los de producto y dirigido a un número reducido de contribuyentes, poseedores de grandes fortunas. El impuesto determinaba su base con independencia de los impuestos de producto».

En: MARTÍNEZ MARTÍNEZ, D. (1979): Op. cit. pp. 37-38.

62 La proposición de este impuesto la hizo Flores de Lemus en su «Dictamen de la Comisión nombrada el 1 de abril de 1927 acerca del impuesto sobre rentas y ganancias».

evidentemente a un criterio político: el de establecer con suavidad el nuevo gravamen»⁶³. Sus efectos recaudatorios, ante tantas limitaciones, fueron muy reducidos. Sin embargo, esto no importaba tanto a los legisladores como el conseguir un arraigo del impuesto dentro del sistema fiscal español.

En cuanto a la renta personal del contribuyente, la Administración realizaba la estimación de dicha renta personal por dos sistemas⁶⁴: a) el de signos externos de renta consumida y b) el procedimiento de los rendimientos mínimos imputables al particular a través del conocimiento de otras bases impositivas por la Administración fiscal. El impuesto podría haberse concebido como general, pero los riesgos que suponía el paso de un sistema de imposición real a otro personal, fue claramente subrayado por los que intentaban imponer este tipo de impuesto.

En la etapa de 1900 hasta 1940⁶⁵ también se crearon y desaparecieron otros impuestos, que si bien no son tan importantes como el que acabamos de mencionar, no por ello dejan de tener interés. Son los siguientes:

— 1910. Creación del impuesto sobre los bienes de determinadas personas jurídicas. Su legislación se integra con la del impuesto de derechos reales y transmisiones de bienes⁶⁶.

— 1920. Se aprueba la reforma de la Tarifa III de la Contribución de Utilidades. Se estructura como un impuesto personal que grava la renta neta de las sociedades e incluyó en el régimen impositivo no solamente a las sociedades de capital con

63 Y continúa argumentando: «Sin embargo, también había una profunda razón sistemática para ello. La que había alegado en el año 1927 la Comisión presidida por el profesor Flores de Lemus, al examinar el proyecto de impuesto de rentas de Calvo Sotelo. Para implantar la Contribución sobre la Renta, cabía proceder por etapas. Para ello, a criterio de dicha Comisión, se debía empezar por las mayores rentas, aplicándolas, no la totalidad del gravamen, previsto por la contribución, sino sólo la diferencia entre el tipo correspondiente y el inmediato inferior correspondiente al grupo de rentas que aún quedara exento. De esta manera, a base de un gravamen «escalonado», en cada etapa iría entrando un nuevo grupo de rentas a la tributación, mientras el gravamen aumentaría en cada etapa para las rentas ya sujetas».

En: SARDÁ, J. (1946): La imposición de la renta en España. *Moneda y Crédito*, marzo, p. 73.

64 FUENTES-QUINTANA, E. (1961): Op. cit. p. 271.

65 El período que va desde 1900 hasta 1920 es analizado en lo que a equidad tributaria se refiere en: DÍAZ MALLEDO, J.: La equidad tributaria en el período 1900-1920. En: El reparto de la carga fiscal. Madrid. Centro de Estudios Sociales del Valle de los Caídos, vol. III, pp. 801-810.

Y sobre la política fiscal desde 1923 hasta 1930, el interesante artículo: GARCÍA DELGADO, J.L. Notas sobre la política fiscal española, 1923-1930. En: El reparto de la carga fiscal. Madrid. Centro de Estudios Sociales del Valle de los Caídos, vol. III, pp. 811-865.

66 Sobre este impuesto, la Ley de Presupuestos para 1912 establecía lo siguiente: «Por el número 1: estarán sometidos al impuesto, sobre su valor comprobado, los bienes pertenecientes a las asociaciones, corporaciones, fundaciones y demás personas jurídicas de carácter análogo que tengan personalidad propia e independiente y cuya propiedad o derechos no sean susceptibles de transmisión hereditaria ya de una manera directa o ya por medio de transmisión de las acciones o títulos representativos de participación». Por el número 2, se establecían diversas exenciones.

limitación de responsabilidad, sino a las sociedades regulares colectivas, a las comanditarias sin acciones y a las sociedades y asociaciones con finalidades de lucro.

— 1922. Recargo para acrecentar los retiros obreros, integrado en el impuesto de Derechos Reales.

— 1926. Imposición sobre el volumen de ventas. Se articula como un gravamen de naturaleza directa, e incluido en la Contribución industrial⁶⁷. Este tipo de imposición fue suprimida en 1943 y apenas tuvo éxito. Una de las razones podría ser, el exigir de los contribuyentes una muy elemental contabilidad. En este año, también se crea el Impuesto sobre el Caudal Relicto que gravaba el conjunto indiviso de la herencia antes de su partición y la adjudicación a sus herederos y legatarios, estando integrado en el Impuesto de derechos reales y transmisiones de bienes, por lo que al exponer la estructura tributaria no aparece como tal en 1940.

— 1931. Impuesto sobre la circulación de billetes del Banco de España. Este impuesto surge porque el Gobierno considera que el Tesoro debe participar de modo excepcional en las ganancias, también excepcionales, proporcionadas por el aumento de la circulación fiduciaria y de ahí la propuesta de gravarlas con un impuesto especial separado totalmente de otros conceptos por los cuales tributa el Banco. Estuvo vigente desde 1932 a 1934 y se encontraba integrado dentro del Presupuesto en la participación en los beneficios del Banco de España.

Flores de Lemus intentó implantar el principio de personalidad de gravamen, que si bien no tuvo mucha aceptación a través de la Contribución General sobre la Renta por su poca implantación, sí sirvió posteriormente para guiar a las futuras reformas tributarias.

67 La reforma la escindió en dos gravámenes:

- uno fijo o mínimo, por el mero hecho de realizar una actividad imponible
- otro, que atendía al volumen de ventas, como buen índice de la capacidad económica empresarial, y según tipo o tipos anualmente determinados según las perspectivas de la coyuntura.