

# **PRINCIPALES REFORMAS FISCALES Y FINANCIERAS EN ESPAÑA ENTRE 1808 Y 1964: DE LA CONTRIBUCIÓN EXTRAORDINARIA DE GUERRA A LA REFORMA DE LAS UTILIDADES**

Por

MARÍA CRESPO GARRIDO  
Titular de Hacienda Pública  
Universidad de Alcalá

[maria.crespo@uah.es](mailto:maria.crespo@uah.es)

*e-Legal History Review* 33 (2021)

**RESUMEN:** La historia de la Hacienda Pública española coincide con el devenir del déficit y la deuda pública española, pues la mayoría de las reformas fiscales tenían el mismo denominador común. Los déficits públicos recurrentes, que se transformaban en estructurales, sólo se paliaban con mayores niveles de deuda pública, ya que los ingresos conseguidos con las sucesivas reformas fiscales eran insuficientes para financiar los crecientes niveles de gasto público, motivados por muy diferentes motivos; extraordinarios, como las diversas guerras, o gastos recurrentes que nunca se reducían.

**PALABRAS CLAVE:** Reforma fiscal, deuda pública, déficit público, historia de la Hacienda Pública.

**SUMARIO:** I. Las reformas fiscales en España. 1. Concepto de reforma fiscal condicionada por la situación financiera. II. De 1808 a la reforma de Mon y Santillán. 1. Situación económico-financiera y reformas fiscales introducidas. III. Laureano de Figuerola y su reforma de 1869. 1. Situación económico-financiera 2. Reforma fiscal y financiera. IV. Principales reformas introducidas en España en la primera mitad del siglo XX. 1. Raimundo Fernández Villaverde y la unificación de la imposición sobre la renta. 2. El fallido proyecto de reforma de Calvo Sotelo. 3. De Carner a Navarro Rubio. V. Conclusiones. VI. Bibliografía.

## **MAIL FISCAL AND FINANCIAL REFORMAS IN SPAIN BETWEEN 1808 AND 1964: FOMR THE EXTRAORDINARY CONTRIBUTION OF THE WAR TO THE REFORM OF UTILITIES**

**ABSTRACT:** The history of the Spanish Public Finance is related with the evolution of the deficit and the Spanish public debt, since most of the fiscal reforms had the same common denominator. Recurring public deficits, which became structural, were only alleviated with higher levels of public debt, since the revenues obtained with successive fiscal reforms were insufficient to finance the increasing levels of public spending, motivated by very different reasons; extraordinary, like the various wars, or recurring expenses that were never reduced.

**KEY WORDS:** Tax reform, public debt, public deficit, history of the Public Finance.

**SUMMARY:** I. Tax reforms in Spain. 1. Concept of tax reform conditioned by the financial situation. II. From 1808 to Mon and Santillán's reform. 1. Economic and financial situation and tax reforms introduced. III. Laureano de Figuerola and its reform of 1869. 1. Economic and financial

situation 2. Tax and financial reform. IV. Main reforms introduced in Spain in the first half of SXX 1. Raimundo Fernández Villaverde and the unification of income taxation. 2. Calvo Sotelo's failed reform project. 3. From Carner to Navarro Rubio. IV. Conclusions. V. Bibliography.

Recibido: 3/12/2020

Aceptado: 15/12/2020

## **I. LAS REFORMAS FISCALES EN ESPAÑA**

### **1. Concepto de reforma fiscal condicionada por la situación financiera**

El concepto reforma fiscal se puede abordar desde diferentes perspectivas, y desde un punto de vista amplio reforma fiscal es cualquier modificación normativa que dé lugar a la obtención de fuentes alternativas de financiación de los gastos públicos. Habitualmente, gastos que no paran de crecer y esta es la causa por la que se acomete la modificación de la estructura tributaria del país o de la región.

Sin embargo, una visión mucho más amplia de lo que se considera como reforma fiscal es considerar que se lleva a cabo una remodelación del sistema tributario con la finalidad de dar cumplimiento a los objetivos de política económica que tenga diseñados el ejecutivo que plantea la remodelación impositiva.

Esta segunda forma de entender la reforma fiscal permitiría dar un vuelco a la evolución de las cuentas públicas en un país en los déficits se inicia como coyunturales y se transforman en estructurales. Y sin embargo, el legislador español a lo largo de los dos siglos analizados, se limitó a acometer pequeñas modificaciones que pretendían solucionar ciertos problemas coyunturales pero no daban solución alguna a los errores estructurales que hacían imposible la autofinanciación de las arcas públicas.

## **II. DE 1808 A LA REFORMA DE MON Y SANTILLÁN**

Los problemas financieros derivados de la Guerra de la Independencia condicionaron las reformas fiscales realizadas en los primeros veinte años del siglo XIX, pues las necesidades extraordinarias de recursos aceleraron una reforma fiscal que, de no haber existido la Guerra, probablemente se habría realizado de otro modo. La aprobación de la llamada Contribución Extraordinaria de Guerra es un fiel reflejo del modus operandi del legislador español, para quien la Ley de Wagner se cumple en cada una de las reformas fiscales realizadas. Y es que, ante la necesidad extraordinaria de recursos, porque la situación social así lo requiere, se produce un incremento extraordinario de recursos, por la vía impositiva que, una vez finalizada la contingencia -la Guerra de la Independencia,

en este caso- no devuelve las arcas públicas a su nivel de recaudación inicial sino que los niveles de presión fiscal continúan en los mismos niveles, sin retornar a la presión fiscal previa a la que existía en 1808.

## 2. Situación económico-financiera y reformas fiscales introducidas

Las arcas públicas españolas de comienzos del siglo XIX reflejaban un déficit público importante, aunque la constatación cuantitativa es difícil ya que los datos conocidos no son excesivamente solventes. Comín (1989) plantea como problemas fundamentales a la hora de determinar la cuantía del déficit dos causas fundamentales:

- De un lado, la inexistencia de una unidad presupuestaria ni de caja, de tal manera que pueden quedar fuera ingresos y gastos que escapaban a la intervención de la Tesorería General. En concreto J. del Moral<sup>1</sup>, en sus cálculos no toma en consideración el presupuesto de Culto y Clero, que era ajeno al presupuesto del Estado.

- Respecto a la segunda cuestión, es que antes de 1850 es difícil deslindar los ingresos ordinarios de los extraordinarios, cuando éstos últimos eran los que endeudaban al Estado.

Lo que sí se conoce con certeza es que la financiación de la monarquía de los últimos años del siglo XVIII arrastraba un déficit importante, derivado de las costosísimas guerras contra Inglaterra y Francia<sup>2</sup>, y así se inicia el siglo XIX. La herencia recibida de la centuria anterior mostraba una incapacidad para la obtención de recursos que financiaran los gastos, que Fontana (1980) cuantifica de manera gráfica, al afirmar que el gobierno español anterior a 1808 *obtenía solamente la mitad de los ingresos del Estado francés y apenas la sexta parte de los que percibía el gobierno británico*. Sin embargo, el

---

<sup>1</sup> Joaquín del Moral, *Hacienda y sociedad en el Trienio Constitucional, 1820-1823*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1975

<sup>2</sup> La guerra contra Inglaterra (1762-63) finaliza con la Paz de París, por la que Francia cede a Gran Bretaña, Cabo Bretón y Senegambia, y España entrega la Florida. A su vez Francia cede a España la Luisiana, como compensación. Se acomete la guerra contra Francia (1793-1795) que finaliza con la Paz de Basilea, que provocó un desequilibrio entre sus gastos e ingresos ordinarios, que se prolongó hasta bien entrado la centuria pasada. Sin embargo, Carlos IV había empezado a reinar en España, a finales del siglo XVIII, con una nada desdeñable herencia de su padre, pero las circunstancias económicas del momento provocaron un vuelco en las arcas públicas. Por una parte, la falta de grano acaecida entre 1788 y 1789, que contribuyó a las revueltas producidas entre el pueblo francés y a los motines de Barcelona. En otro orden, en 1790 la amenaza de la guerra contra Inglaterra perjudicó el comercio español. Pero salvando estos dos contratiempos la situación económica española era favorable, de manera que cuando comenzó la guerra contra Francia las arcas estatales estaban en bonanza, aunque ello no obstó para que sufrieran resentimiento. Richard Herr, "El significado de la desamortización en España", *Moneda y Crédito*, nº 131, 1974.

gobierno absolutista no sólo no supo mejorar sino que empeoró de manera muy importante.

La deuda pública se instrumentalizó a través de los vales reales, que fueron títulos de deuda emitidos para que tuvieran la función de papel moneda, devengaban intereses y lo hicieron hasta el momento en el que se hizo imposible su pago<sup>3</sup>.

La necesaria búsqueda de mayores recursos económicos, en un primer momento a través de las desamortizaciones de bienes eclesiásticos y después a través de la puesta en común de los bienes demaniales de ayuntamientos y entes públicos, no impidieron el establecimiento de nuevas figuras impositivas, como la contribución extraordinaria, o la elevación de los impuestos ya existentes como la imposición sobre producto.

Si la situación financiera era difícil al término del reinado de Carlos IV, y la Guerra de la Independencia no hizo sino agravarla. Las necesidades de nuevos ingresos eran inminentes, pues la deuda iba incrementándose año a año. El camino emprendido para la apremiante reforma no fue fácil, pues en menos de medio siglo fueron cuatro los intentos de dar un vuelco a las arcas estatales. Al término del conflicto, el

“volumen total de la deuda reconocida ascendía a unos 13.000 millones de reales. Si se hubiera destinado a su atención en 4 por ciento de esta suma -3 por ciento para intereses, más 1 por ciento de amortización-, se habrían necesitado 520 millones anuales. Para un gobierno que en estos momentos no ingresaba más allá de 650 millones al año -y que no podría seguir contando con los caudales de las pérdidas de las colonias americanas- el problema era insoluble, lo que significaba que los intereses impagados se irían acumulando año tras año, incrementando la masa de deuda”<sup>4</sup>.

Se sabe que el déficit público alcanzaba a comienzos de siglo una dimensión importante, y es fácilmente contrastable, a tenor del nivel de deuda pública emitido<sup>5</sup>, por

---

<sup>3</sup> La Real Cédula de 17 de julio de 1799 adoptó, entre otras las siguientes medidas:

*Curso forzoso a los vales, suprimiendo las limitaciones impuestas a su creación en el año 1780.*

*Que se utilizaran sobre una base de quebranto del seis por ciento.*

A través de esta última medida se reconocía la depreciación que había sufrido ya que no se contabilizaba el 100 por 100 de su valor sino que de él se deducía el 6 por ciento.

Fuente: Josep Fontana Lázaro. *La Hacienda en la Historia de España 1700-1931*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1980.

<sup>4</sup> Josep Fontana Lázaro. *La Hacienda en la Historia de España 1700-1931*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1980.

<sup>5</sup> Fontana (1974) justifica el crecimiento de los gastos y el mantenimiento de los ingresos entre 1785 y 1807 debido al aumento de las remesas de Indias que resultaron insuficientes, lo que “obligó a recurrir al crédito”. El pago del servicio de la deuda hubiera absorbido la mayor parte del presupuesto de gastos. Las únicas tres soluciones para atender los gastos financieros eran; no

lo que era imprescindible una reforma fiscal en profundidad, sin embargo, los datos con los que se cuenta no son fiables, como la mayoría de los hacendistas afirman<sup>6</sup>.

El déficit del año 1806, dos años antes de la Guerra de la Independencia, muestra que, de no haberse producido la contienda y haber continuado con la misma tendencia, el gasto se podría haber contenido, pues 1807 fue un año de recuperación económica. Sin embargo, los gastos se dispararon en 1808 y la incapacidad para captar mayores ingresos se hacía evidente y esta tendencia se mantuvo a lo largo de todo el siglo. Según Fontana (1980) los ingresos crecieron hasta el inicio de la Guerra de la Independencia, aunque después de 1814 se redujeron a menos de la mitad del nivel de preguerra. Ya en la centuria anterior los ingresos tributarios habían perdido importancia relativa, manteniendo su relevancia los caudales de Indias. La deuda pública se disparó desde un 11% de los ingresos totales entre 1788 y 1791 a un 36% entre 1803 y 1806, cifras que ponen de manifiesto que la necesidad de financiarlos con mayores niveles de endeudamiento.

Tras la Guerra, los ingresos de la Hacienda real se basaron fundamentalmente en los tributos, ya que los caudales de Indias no llegaban y era difícil recurrir al crédito, ya que no se atendía el servicio de la deuda. Al convertirse la tributación en recurso casi exclusivo, se produjo la inevitable insuficiencia de los ingresos y la excesiva presión fiscal en una economía cada vez más empobrecida.

El sistema fiscal español de comienzos del siglo XIX estuvo fuertemente influido por la forma de imposición francesa, pues ambos sistemas hacían recaer el montante más importante de la recaudación en la imposición indirecta y, la imposición sobre el producto constituía el elemento esencial de la imposición directa. A juicio de Comín (1996) las características de los sistemas fiscales latinos se centran en el interés que tienen sus ministros por evitar el desgaste político, lo que conduce a limitar las reformas fiscales a meros cambios parciales que no se materializan en reformas globales, a pesar de ser una necesidad imperante. Estos pequeños cambios “estéticos” impiden que se lleve a cabo una captación de recursos suficiente como para reducir el déficit. Además, la organización de la Administración en compartimentos estancos, hacía imposible una

---

pagarlos, con lo que los intereses se irían acumulando a la deuda; pagarlos, con lo que el déficit iría aumentando; y reformar la Hacienda con vistas a construir un sistema tributario suficiente.

<sup>6</sup> Refiriéndose a la veracidad de las cifras presupuestarias de la época Comín (1989) comenta lo siguiente: “Hay que observar que, aunque los gastos financieros no se recojan en las cuentas de la Tesorería general (y, por tanto, el déficit del Estado quede infravalorado), la existencia de la Caja de Amortización tuvo que influir en el acrecentamiento del déficit estimado, puesto que los recursos ordinarios de ésta se detraían del Presupuestos de ingresos de la Hacienda”. Fontana argumenta estas consideraciones mucho más detalladamente, sosteniendo que aun contando con las deficiencias de las cuentas públicas “la idea de que las entradas normales no bastan para cubrir los gastos ordinarios era universalmente admitida y debía responder a la realidad”, Josep Fontana Lázaro, *Hacienda y Estado en la Crisis Final del Antiguo Régimen Español 1823-1833*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

gestión eficaz, fundamentalmente por la existencia de cuerpos de gestión especial y se negaban a perder sus privilegios.

La herencia del sistema tributario del siglo XVIII era positiva, ya que los contribuyentes podían hacer frente a sus obligaciones fiscales de manera cómoda<sup>7</sup>, sin la persecución del fisco, y las cuotas ingresadas procedentes de tipos de gravamen proporcionales, eran ciertas y estables.

Sin embargo, el sistema fiscal no era precisamente equitativo, y las diferencias de recaudación no se producían según las distintas capacidades económicas sino que había diferencias geográficas.

El primer vestigio de implantación de la imposición sobre la renta lo llevó a cabo la Junta Superior del Principado de Cataluña, que dictó el 28 de agosto de 1809 una Orden por la que se establecían tres imposiciones. Una de ellas es la *capitación general*, fijada en 22 clases, en la cual los ciudadanos contribuían en función a su capacidad contributiva, excepción hecha sólo a los *pobres de solemnidad y los meros jornaleros*<sup>8</sup>. Esta fue una iniciativa que si bien no sobresale por los resultados recaudatorios obtenidos, trascendió porque la Hacienda Central siguió sus pasos.

La primera forma de imposición sobre la renta apareció tras la publicación de los Reales Decretos de uno y doce de enero de 1810 y en éste último aparece el establecimiento de una contribución directa “sobre los sueldos de los empleados y sobre los haberes de los demás habitantes, sin fijación de suma”. El objetivo del legislador era sustituir las múltiples figuras impositivas existentes por un único tributo como era la Contribución Extraordinaria de Guerra, que sometiera a gravamen a todos los individuos, incluidos los nobles y clérigos, que hasta entonces habrían estado exentos, dejando al margen a aquellos que, por tener una mínima o nula capacidad económica, por razones de equidad no pudieran someterse a gravamen.

El 12 de enero de 1810 se creaba una Contribución Extraordinaria de Guerra<sup>9</sup> que se pagaría en proporción a las “rentas, producciones o utilidades de los contribuyentes”, con cuotas que oscilaban entre el 3 y el 20 por 10<sup>10</sup>.

---

<sup>7</sup> En un sistema de imposición en el que la determinación de las bases imponibles se realiza en función de unos índices objetivos y externos, el contribuyente rara vez presenta resistencia al sostenimiento de los gastos públicos pues su intimidad queda plenamente salvaguardada. No obstante, esta forma de determinación de bases fue decayendo, ya que a medida que en la economía el crecimiento avanzó, surgieron actividades que eran imposibles de evaluar a través de signos externos y en ocasiones las actividades existentes se ocultaban con facilidad ante la inexistencia de censos y otros instrumentos administrativos que facilitarían la recaudación de los tributos y el control de los rendimientos obtenidos. El propio desarrollo económico contribuyó a la sustitución del sistema de tributación sobre el producto por un sistema de imposición personal.

<sup>8</sup> De Economía (1955).

<sup>9</sup> Según dice Peña Álvarez (1992) el primer antecedente remoto del tratamiento de la familia como unidad es la Contribución Extraordinaria de Guerra, dictada por la Junta Suprema Central.

Las reformas acometidas pretendieron regularizar y centralizar la gestión tributaria y por otro lado, establecieron un cuadro de crecimiento económico y desarrollo, acorde con los intereses de la burguesía.

En el sistema impositivo del Antiguo Régimen existían más de cien figuras impositivas por lo que las Cortes de Cádiz, situándose en el extremo opuesto, trataron de imponer una única contribución, soportada por todos los ciudadanos según su capacidad económica. Bajo el principio de Caja Única se quisieron recaudar todos los ingresos del Tesoro, que fueran destinados a financiar el montante de gastos.

Fontana (1980) hace un juicio crítico del resultado de la reforma, pues considera que: "Poco se debió avanzar en su implantación, puesto que en abril de 1811"<sup>11</sup> se modificaba para hacer que recayese, no sobre los capitales, sino sobre "los réditos y productos líquidos de las fincas, comercio e industria, con tipos que iban del 2,5 a cerca de un 50 por 100. Un año más tarde, sin embargo, resultaba que no había podido implantarse ni siquiera en la mismísima ciudad de Cádiz, asiento del gobierno, "por falta de datos necesarios"<sup>12</sup>.

Y fue así, ya que el 28 de agosto de 1811 se acometió una reforma de la Contribución Extraordinaria, para incluir la sujeción de los bienes decimales<sup>13</sup>. En la

---

Se trata de un proyecto que tiene su justificación en las especiales circunstancias bélicas de la época en la que nuestro país estaba empeñado en la Guerra de la Independencia. Responde, por tanto, de una forma clara a la Ley de Wagner en la formulación efectuada por Peacock-Wiseman al encontrarnos ante un motivo para que se produzca el "efecto desplazamiento" según el cual "los individuos aceptarán en un período de crisis niveles impositivos y procedimientos de recaudación que en tiempos más normales hubieran encontrado intolerables".

Álvarez Renduelles, J.R. en Peña (1992) Destaca el hecho de que este impuesto constituye un auténtico gravamen progresivo sobre la renta que graduaba la cuantía del impuesto en función de una "progresividad por tramos."

Fernando Peña Álvarez. "La unidad familiar y el I.R.P.F.". *Gaceta Fiscal*. 1992. Madrid.

<sup>10</sup> Josep Fontana Lázaro *La Hacienda en la Historia de España 1700-1931*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1980

<sup>11</sup> El Decreto de 1 de abril de 1811, fue ratificado por el Decreto de 3 de septiembre de 1812, en el que se verificaba el establecimiento de la contribución extraordinaria. En él se describe cual debía ser el modo de proceder de cada uno de los sujetos del gravamen en los que a sus obligaciones con la Hacienda se refiere. Si existiera alguna duda sobre si el objeto de gravamen lo constituía la renta o el capital, como han querido hacer ver algunos autores, el artículo XX: "Cada seis meses contados desde la fecha en que con arreglo al artículo XVII debe exigirse esta contribución, los contribuyentes que adquieran mayores rentas ó utilidades ó se hallen privados de parte de las que manifestaron para el anterior reparto, presentarán á sus Ayuntamientos nuevas relaciones, firmadas también por duplicado, para que se les asigne la cuota correspondiente. De estas variaciones se dará aviso puntual al Intendente, y se pondrán en noticia del público".

<sup>12</sup> Josep Fontana Lázaro *La Hacienda en la Historia de España 1700-1931*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1980

<sup>13</sup> Se pronunciaba en los siguientes términos: "Las Cortes generales y extraordinarias, en vista de lo representado por la Junta Superior de Murcia, sobre que habiendo circulado orden para que se aplicase la mitad de los diezmos pertenecientes a partícipes eclesiásticos, a cubrir de las grandes atenciones del tercer ejército, y en ocasión de estarse cobrando la contribución extraordinaria, habían recurrido a ella los curas párrocos de aquella capital pidiendo se excluyese

Hacienda preliberal no existía un único órgano gestor, pues hasta el momento la Iglesia cobraba el diezmo, los señores jurisdiccionales percibían rentas, tasas y multas cedidas o enajenadas por la Hacienda real y los municipios de distintos reinos tenían autonomía fiscal y sus propias fuentes de ingresos<sup>14</sup>.

### III. LAUREANO DE FIGUEROLA Y SU REFORMA DE 1869

La evolución de la economía española durante la Restauración<sup>15</sup> condicionó la situación fiscal en un entorno histórico en el que las ideas liberales estaban en pleno

---

sus rentas decimales de dicha contribución; y de lo expuesto por V.S. en el asunto de orden el Consejo de regencia con fecha de 7 de este mes, han resuelto: que si la pretensión de los curas se dirige a que se les exima de contribuir con la mitad de los diezmos es justa la gestión; mas si se extiende a que todos sus diezmos estén exentos de la Contribución Extraordinaria de Guerra, aun con la escala de proporción para el arreglo de cuotas, se desestime, porque están a allá sujetos todos y cualesquiera bienes y rentas de la contribución que fuesen”.

<sup>14</sup> Francisco Comín, *Historia de la Hacienda Pública*, Tomos I y II, Ed. Crítica, Barcelona, 1996.

<sup>15</sup> El proceso político de la Restauración tuvo una evolución temporal más o menos simétrica: por una parte, acabó como había empezado, con un pronunciamiento de los militares (por lo que habría que precisar que la Restauración sólo retardó la intromisión de los militares en el proceso político, pero no la desterró); por otra, puede dividirse en dos fases de similar duración: la primera comprendería desde 1875 a 1898, y se caracterizaría por la formación y el funcionamiento sin fricciones aparentes del turno; la segunda etapa iría desde 1898 hasta 1923 y estaría determinada por la progresiva decadencia del sistema político de la Restauración, cuyas reglas de juego serían incapaces de incorporar los nuevos elementos sociales y económicos de una nación que se modernizaba, y de resolver los conflictos planteados dentro de las normas constitucionales. No obstante la división del período de la Restauración no es unánime entre todos los historiadores, así R. Carr lo divide en dos etapas de fisonomía diferente: la comprendida entre 1898 y 1917, y la que se extiende desde este año hasta 1923. Entre 1875 y 1881 en el que se establecieron las bases del régimen de la Restauración. El partido conservador, y su líder Cánovas del Castillo son quienes gobernaron, y los hitos más notables fueron la Constitución de 1876, el afianzamiento del régimen con pacificación del norte de la Península y Cuba, y la ley electoral de 1878. Lo que pretendían los revolucionarios del 68 y los restauradores del 74 era “poner remedio a unos problemas angustiosos derivados de la crisis (económica iniciada en 1864-66) y remover los obstáculos que dificultaban la recuperación”. El logro de Cánovas del castillo fue establecer un sistema político en el que, tras la ficción electoral, se establecía el turno entre dos partidos políticos, a quienes el Rey designaba como Gobierno alternativamente, sin tener en cuenta su peso electoral (puesto que las elecciones las ganaba sobre la base de los endecasillados y de la utilización del mecanismo caciquil). La fórmula canovista se fundaba en el pacto entre los dos partidos políticos y con los caciques, y en la seguridad de que ninguno de ellos sería apartado del ejercicio del poder, cuestión imprescindible para mantener sus respectivas clientelas políticas. La segunda etapa política de la Restauración se sitúa después de 1880, década que trajo vientos liberales; aparentemente se trataba de una prolongación del Sexenio revolucionario. En febrero de 1881 ocupó el poder el Partido Fusionista (que en 1885 se convirtió en el Partido Liberal) y no lo abandonó hasta 1884; salvo el efímero Gobierno de Posada Herrera, siendo Sagasta el Jefe de Gobierno. Sagasta fue quien enlazó más claramente la Restauración con el Sexenio; fue el último presidente de esa etapa revolucionaria. En noviembre de 1885 (tras el intervalo conservador de Cánovas, entre enero de 1884 y noviembre de 1885), murió Alfonso XII, y Sagasta fue llamado al poder, que ejerció hasta julio de 1890. En esos años, los liberales introdujeron reformas que consolidaron jurídicamente el régimen; la Ley sobre el contencioso administrativo (1888), la Ley de procedimiento administrativo de 1889, la Ley provincial de 1882, el Código civil de 1889, la Ley de juicio por jurados de 1888, y la de sufragio universal de 1890. Respecto a la política económica, la vuelta al moderado librecambismo del Sexenio, se puso de manifiesto con el reestablecimiento de la base 5ª (junio de 1882), derogada en 1875. Se firmó un tratado comercial con Francia en 1882, y se dispusieron los aranceles de 1886, algo más librecambistas que los anteriores. La vuelta de los conservadores

apogeo, a pesar de que el sentir de la Hacienda Pública Clásica no se traducían en reformas legislativas. Se hacía necesario conjugar la necesaria consecución del equilibrio presupuestario con la financiación del crédito público. A juicio de Martín Niño (1972) el crédito es un instrumento imprescindible de la Hacienda, pero también es un instrumento extraordinariamente delicado. Y esto por una doble razón; primero, porque su fundamento radica sustancialmente en un factor psicológico como es la confianza del público. Y en segundo lugar, porque puede ser un elemento decisivo en la vida económica del país, no sólo en la de la Hacienda. En pocos momentos la historia de la Hacienda española, que es en buena parte la historia de su déficit y de su crédito, presenta un espectáculo tan fascinante -como experiencia, no como realización- y confuso como en los años que estudiamos.

Martín Niño (1972) afirma que desde 1850, año a partir del cual disponemos de series estadísticas, los Presupuestos del Estado se habían cerrado con déficit. Es ésta una de las constantes a lo largo de la vida de nuestra Hacienda. En los años inmediatos podemos señalar dos causas esenciales: la política de obras públicas llevada a cabo por los gobiernos de la Unión Liberal y la crisis monetaria de 1864.

## 1. Situación económico-financiera

En la segunda mitad del siglo se habían emitido Billetes Hipotecarios del Banco de España entre 1864 y 1873 por valor de 750 millones, con la finalidad de poder atender los descubiertos derivados de los impagos de la deuda emitida a cinco años y que devengaba un interés del ocho por ciento.

Figuerola llevó a cabo una política financiera muy precisa, en la que a través de tres emisiones de deuda puso en circulación una gran cantidad de dinero. La Deuda del Estado alcanzaba los 16.070 millones en 1875<sup>16</sup>, endeudamiento al que se había llegado fundamentalmente por la inestabilidad política y por las guerras en habidas durante el Sexenio democrático<sup>17</sup>. La deuda entre 1864 y 1876 se había cuadruplicado,

---

supuso la supresión en 1891 de las franquicias del arancel de 1882. La vuelta de los conservadores, en la década de los noventa, momento en el que la guerra colonial adquirió el máximo protagonismo. El regionalismo, el problema social (el movimiento obrero se había organizado por la libertad de asociación establecida en los años ochenta), y el desvanecimiento de los viejos políticos de la época isabelina, con la aparición de fraccionamientos en el bloque bipartidista. Asomó la idea de que la política conservadora tenía que recurrir a la reforma. Los gobiernos liberales de los años noventa plantearon reformas, pero tuvieron problemas de cohesión interna y sufrió el deterioro derivado de estar gobernando cuando ocurrió el desastre de 1898. Fuente: Francisco Comín, *Hacienda y economía en la España Contemporánea (1800-1836)*, IEF, 1989, Madrid.

<sup>16</sup> Comín (1989) cifra la deuda en 1864 en 3.639 millones, lo que da una idea del ritmo de endeudamiento del país. Francisco Comín, *Hacienda y economía, o. c.*

<sup>17</sup> Recuerda Comín (1989) que el crecimiento económico español entre 1850 y 1875, había sido de una tasa anual del 2,6 por ciento, habiéndose reducido el crecimiento del gasto a una tasa del 0,9 por

fundamentalmente por los gastos en los que se incurrió durante la Tercera Guerra Carlista. La necesidad de pago de intereses aumentó, y disminuyó el valor nominal de la deuda, de tal manera que la cantidad a amortizar quedó reducida a la mitad (entorno a seis mil millones)<sup>18</sup>.

En la primera emisión se pusieron en circulación 625 millones de pesetas nominales en bonos del Tesoro, fue la más polémica y más dura de todas.

La segunda, conocida como “el empréstito Rothschild”, sirvió para producir 100 millones de pesetas efectivas. Tenía por objeto la unificación de la Deuda del Estado y para ello se nombró una Comisión,<sup>19</sup> que emitió un dictamen sobre el tema en febrero de 1871.

Y la tercera fue el empréstito del Banco de París, en el que se consiguió colocar una suma total de 250 millones de pesetas efectivas. El proyecto de Ley presentado por Figuerola a las Cortes el 19 de enero de 1870 tenía un doble objetivo. Por un lado pretendía conseguir una autorización que asegurase el pago del cupón de la Deuda del semestre vencido el 30 de diciembre anterior y el de los tres inmediatos siguientes. Su finalidad era que el gobierno pudiera negociar los bonos del Tesoro que aún no se habían emitido, así como los bonos sobre los tabacos procedentes de Filipinas por un plazo no superior a diez años, vender una parte del patrimonio que había sido de la Corona, arrendar a largo plazo o vender las minas de Almadén y Riotinto y vender en bloque a compañías nacionales o extranjeras los bienes nacionales. El proyecto de Ley que aprobaba la emisión de deuda con el Banco de París dejó el resto de las operaciones en vía muerta.

En julio de 1876 Salaverría se vio obligado a reanudar el pago de los intereses de la deuda aunque rebajados,<sup>20</sup> ya que supuso el repudio de dos tercios de los intereses durante cinco años para el 90 por ciento de la deuda viva. Esta reforma aumentó las deudas interior y exterior amortizables, pues compensó los intereses devengados y no satisfechos desde la época del Sexenio entregando estos títulos al dos por ciento,

---

cien anual. Francisco Comín, *Hacienda y economía*, o. c.

<sup>18</sup> Josep Fontana Lázaro, *La Hacienda en la Historia de España 1700-1931*, IEF, Madrid, 1980.

<sup>19</sup> La Comisión estuvo formada por los siguientes miembros: Luis Pastor, Estanislao de Urquijo, Justo Pelayo Cuesta, Angel Fernández de Heredia, Gabriel Rodríguez, Manuel Cantero, Pedro Salaverría, Francisco Santa Cruz, Emilio Sancho y Antonio Palau. De ellos Gabriel Rodríguez, Manuel Cantero y Francisco Santa Cruz eran miembros de las Cortes Constituyentes, *vid.* Jesús Martín Niño, *La Hacienda Pública española y la revolución de 1868*, IEF, Madrid, 1972.

<sup>20</sup> Dice Martín Niño (1972) que el proyecto de presupuestos para 1876-77 presentado por Salaverría es uno de los más interesantes de la segunda mitad del siglo XIX. Es estrictamente un presupuesto de liquidación. En él quedan resumidos los resultados para nuestra Hacienda de las reformas tributarias de Figuerola, de la inseguridad política durante los breves años de la Dinastía de Saboya y de la Primera República, de las guerras cantonal y carlista. Todos estos hechos vienen reflejados en las variaciones de la Deuda Pública, Jesús Martín Niño, *La Hacienda Pública española y la revolución de 1868*, o. c.

argumenta Comín (1996). El volumen de las cargas del Estado suponía el 30% de los gastos.

Para Martín Niño (1972) esta reforma fue más bien un “arreglo” que solucionó el descuadre de las cuentas públicas y las razones que esgrime, por un lado se debe a que la deuda existente en febrero de 1876 contenía aún una serie de obligaciones correspondientes a anualidades anteriores, que no habían sido satisfechas. Los cupones de deuda consolidada y la deuda amortizable se debían en parte al diferimiento de la deuda realizada por Camacho en el presupuesto de 1874-75. En este año se acordó que hasta que se lograra un acuerdo con los tenedores que redujera su carga y se difería el pago de la deuda. El importe del cupón de junio siguiente, ascendía a 533.428.982 pesetas. Entre las deudas pendientes se incluían los atrasos del clero hasta 1874, que la nueva Administración había reconocido como obligaciones del presupuesto estatal; el pago a las Corporaciones civiles de los bienes desamortizados cuyo importe ingresado ya por los compradores, estaba pendiente de liquidación a las mismas, las subvenciones concedidas y no devengadas aún a las empresas de ferrocarriles, y la modificación en la forma de satisfacerlas; y finalmente el reconocimiento y liquidación de los créditos que aún quedaban pendientes desde el arreglo de 1851.

Fontana (1980) afirma que se habría necesitado alrededor del 90 por ciento de los ingresos ordinarios para poder afrontar los pagos anuales de la deuda y como no era posible el funcionamiento de la Administración con el otro 10 por ciento restantes, la única posibilidad era aplazar su pago y permitir que la deuda siguiera creciendo.

Camacho<sup>21</sup>, siguiendo la iniciativa de Bravo Murillo en 1853, trató de dar una solución al lamentable estado de las arcas estatales, llevando a cabo una conversión de la deuda en 1882. Aunque, a los prestamistas extranjeros, se les aseguraba el pago de la deuda en oro, a pesar de que al año siguiente fue necesario suspender la convertibilidad de la peseta.

La medida adoptada por Camacho, junto con el repudio parcial acometido por Salaverría en 1876, hicieron que la deuda se desplomara y cayera a 7.659 millones en 1883.

Puede afirmarse con Comín (1999) que los déficits públicos surgían en buena medida, a consecuencia de las depresiones económicas y por los problemas políticos, sociales y bélicos. Durante el siglo XIX, los impuestos y los gastos públicos eran rígidos ante la coyuntura económica, por lo que los déficits coyunturales tenían menos probabilidades de existir. Durante el Sexenio Democrático, los determinantes en el surgimiento del déficit fueron, por una parte, las cargas financieras surgidas de los déficit de los años 1860,

---

<sup>21</sup> El último ministro de Hacienda de la etapa revolucionaria era un banquero liberal. Fue cesado en 1874 por el golpe que llevó al trono a Alfonso XII.

generados en parte por la crisis económica de aquella década, y por otra, la abolición de la Contribución de Consumos y el desorden político y administrativo que hicieron descender la recaudación de la Hacienda.

## 2. Reforma fiscal y financiera

Los partidarios del librecambismo se hicieron con el poder tras la Revolución de 1868<sup>22</sup>. Esta situación llevó al gobierno a economistas de corte liberal<sup>23</sup> con una concepción muy distinta a la de sus predecesores. Su mentalidad liberal les llevaba a afirmar que el Estado debía intervenir lo menos posible en la economía. Consideraban que era preciso desmontar las barreras proteccionistas, de manera que se rebajaran los derechos que se pagaban en las aduanas por la importación de productos extranjeros.

El arancel librecambista del siglo XIX se aprobó de la mano de Laureano Figuerola mediante la Ley de Presupuestos de 1 de julio de 1869.<sup>24</sup> El librecambismo del llamado “*Arancel Figuerola*” establecía que la mayor parte de los productos tenían que pagar unos derechos arancelarios que oscilaban entre el 20 y el 35 por ciento. Se establecieron

---

<sup>22</sup> Tras la huida a Francia de Isabel II, se inicia la fase del Gobierno provisional, que se extiende desde el ocho de mayo de 1868 al 18 de junio de 1869, presidido por Serrano y del que forman parte Prim, Sagasta, Topete y Ruiz Zorrilla. El seis de junio de 1869 se dota al país de una nueva Constitución en la que se reconoce la libertad de imprenta, cultos y enseñanza, se afirma el derecho de asociación y reunión y el sufragio universal. Las Cortes quedan circunscritas al poder legislativo, se reafirma el principio monárquico mientras se busca un nuevo soberano, Serrano, duque de la Torre, asume la regencia entre 1868 y 1871. Finalmente, y durante el gobierno de Prim, tras ser desechados diversos candidatos a la Corona, (el duque de Montpensier y Leopoldo de Hohenzollern, vetado por Napoleón III y origen de la guerra franco-prusiana) las Cortes eligen el 16 de noviembre a Amadeo de Saboya, Amadeo I, que reinaría de 1870 a 1873, y era el candidato de Prim. El 30 de diciembre, desembarca en Cartagena, llegada que coincide con el asesinato de Prim, circunstancia que condiciona en gran parte la consolidación definitiva del monarca. Amadeo escrupuloso observante de la Constitución, en principio se ve respaldado por los partidarios de la “Gloriosa” (progresistas, unionistas y demócratas) aunque el paulatino fraccionamiento de los grupos va resquebrajando la integridad del reinado hasta tal extremo que el partido favorable a la restauración borbónica ve facilitada su posición con la abdicación en 1870 de Isabel II en el primogénito Alfonso XII. La abdicación definitiva de Amadeo de Saboya llega el once de febrero de 1873, cuando reunida la Asamblea Nacional (Congreso y Senado) en sesión permanente, queda proclamada por 258 votos, contra 32 la Primera República, vid., Hermann Kinder y Werner Hilgemann. *Atlas Histórico Mundial*, Tomos I y II, Ed. Istmo, Madrid, 1990.

<sup>23</sup> Durante seis años fueron ministros de Hacienda; Laureano Figuerola, Constantino Ardanaz, Segismundo Moret, Servando Ruiz Gómez, Santiago Angulo, Juan Francisco Camacho, José Elduayen, José Echegaray, Juan Tutau, Teodoro Ladico, José Carvajal y Manuel Pedregal Cañedo.

<sup>24</sup> Sin embargo, las ideas librecambistas no estaban tan consolidadas como puede parecer a simple vista pues, en marzo de 1869, antes de haberse aprobado el arancel de Figuerola, en Barcelona se había constituido el Fomento de Producción Nacional, y a los trece días de haberse constituido, tenía lugar una colosal manifestación que pretendía influir en el replanteamiento del arancel. El librecambismo del llamado “*Arancel Figuerola*” establecía que la mayor parte de los productos tenían que pagar unos derechos arancelarios que oscilaban entre el 20 y el 35 por ciento. Se establecieron dos tarifas; una para las importaciones y otra para las exportaciones, clasificándose los derechos arancelarios en extraordinarios, fiscales y estadísticos. Se pretendía que las tarifas fueran rebajándose a partir de 1875, y desde 1881, no hubiera ninguna que sobrepasara el 15 por ciento.

dos tarifas; una para las importaciones y otra para las exportaciones, clasificándose los derechos arancelarios en extraordinarios, fiscales y estadísticos. Se pretendía que las tarifas fueran rebajándose a partir de 1875, y desde 1881, no hubiera ninguna que superara el 15 por ciento.

En la coherencia con su línea programática, el gobierno liberal trató de conseguir la reestructuración del equilibrio de ingresos y gastos públicos<sup>25</sup>. Sin embargo, devolver el orden a las Cuentas Públicas era tarea complicada, pues la carga de la deuda era de tal calibre que se hacía casi imposible la obtención de ingresos necesarios con que sufragar los elevados gastos. Además, y para agravar más la situación, el plan revolucionario incluía la abolición del impuesto de consumos que unido a la rebaja de aranceles limitaba enormemente las fuentes financieras.

Dice Fontana (1980), que Figuerola tuvo que reconocer en las Cortes de 1869 que “hay once millones de hectáreas y medio millón de casas -además de catorce millones de cabezas de ganado- que la administración de Hacienda no encuentra, aunque las busca” Ocho años más tarde, el censo de 1877 revelaba que en España había un millón de habitantes más pero 750.000 casas menos<sup>26</sup>.

El sistema recaudatorio y administrativo no funcionaba, se producían ocultamientos, de forma desigual que, a juicio de Fontana (1980) se realizaban a favor de los propietarios, y las distorsiones eran evidentes, a pesar de que durante muchos años el recaudador de contribuciones había producido el terror de los pequeños propietarios campesinos. Hubo una gran cantidad de pequeñas explotaciones embargadas por impago de los impuestos pero sólo sirvió para evidenciar el fracaso de establecer una base equitativa de repartimiento. Sin olvidar que las deficiencias del catastro la recaudación de los tributos.

---

<sup>25</sup> Las reformas realizadas por Figuerola acabaron por destruir el equilibrio, ya precario, de los presupuestos. A partir de 1871 la labor de todos los ministros de Hacienda pondría como su primer objetivo, ciertamente inalcanzado, la nivelación de los mismos. Implicaba ésta dos problemas importantes; un estudio de presupuesto de gastos, con objeto de reducirlo en la medida en que fuese posible, y una reconstrucción del presupuesto de ingresos. Seguir ambos temas es una tarea en cierto modo complicada por la rapidez con que se suceden los gobiernos.

La reforma del sistema de ingresos era, como señalaba Moret, la tarea más impopular, difícil y dolorosa que debía ser abordada por las Cortes: “Tenemos que decir al país que pague; tenemos que sustituir el vacío de otros impuestos; tenemos que exigir de todo el mundo que contribuya; y si no vale más hoy votar la bancarrota que seguir engañando al país”, decía Moret ante el Congreso de los Diputados el 16 de mayo de 1871, vid. Jesús Martín Niño, *La Hacienda Pública española y la revolución de 1868*, o. c.

<sup>26</sup> A modo de ejemplo se puede decir que en Montoro la Hacienda cobraba, desde 1845, contribuciones sobre 1.500 hectáreas, y el Instituto geográfico y estadístico descubrió en 1872 que había 15.000 hectáreas que hubieran debido pagar.

Los gobiernos liberales no fueron capaces de implantar un sistema que eliminara el fraude de la contribución territorial<sup>27</sup> e hiciera más justa las contribuciones de comercio e industrial. Fernando Garrido escribía en 1880 la razón última del problema, decía así

“los partidos liberales y democráticos no se preocuparon de la gravísima situación de la Hacienda pública”, afirmaba que lo que efectivamente buscaban era “conquistar las públicas libertades, los derechos individuales, (...). Pero como la gestión de la Hacienda pública entraña la vida de los pueblos, como el derecho es nulo si no hay pan, ni puede sostenerse, cuanto menos progresar, casa cuyos intereses están mal administrados, de aquí que la incoherencia, los vicios y el desorden tradicionales de nuestra Hacienda hayan pesado de tal manera sobre todos los poderes, haciéndoles flaquear por la base, hasta el punto de que, sin temor de ser seriamente desmentidos, podamos afirmar que la inestabilidad de todos los gobierno, y la facilidad con que fueron derrocados, más que resultado de los ataques de los enemigos, fue la consecuencia inevitable de la carencia de soluciones prácticas para resolver los problemas de la Hacienda pública”<sup>28</sup>.

Probablemente la causa por la que los liberales no acometieron los tan necesitados cambios fue que pusieron el foco en otro tipo de reformas muy impactantes entre los ciudadanos como la libertad de culto o el sufragio universal, que les llevaron a dejar en un segundo plano la consecución de una reforma de fondo del catastro, que les habría permitido mejorar la recaudación y reducir el déficit<sup>29</sup>.

Siguiendo a Martín Niño (1972) se puede establecer la siguiente secuencia de proyectos reformadores que formularon los diversos ministros de Hacienda entre 1870 y 1873:

- a) Proyecto de Ardanaz para 1870-71. A priori no rechaza la idea del Estado

---

<sup>27</sup> A este respecto, cabe decir, siguiendo a Comín (1989) que la distribución del cupo de la Contribución territorial era un arma para atraer votos y otro tanto puede decirse del contratista de consumos, encargado de cobrar esa contribución por la Administración y que “ejercía de cacique o estaba al servicio del mismo”. Desde Fomento se dosificaban los créditos de obras públicas para atraer papeletas: los caciques anunciaban los decretos, y aun los proyectos, de mejoras o construcciones de carreteras, escuelas o puentes para asegurarse el voto del distrito. Por eso los diputados realizaban ímprobos esfuerzos en el Congreso para canalizar las consignaciones presupuestarias de Fomento hacia su circunscripción.

<sup>28</sup> Josep Fontana Lázaro, *La Hacienda en la Historia de España 1700-1931, o. c.*

<sup>29</sup> En julio de 1871 Pi y Margall decía en el Congreso: “Asombrado me quedé cuando, hace pocos días, nos confesaba el Sr. Moret, desde el banco ministerial, que la revolución de septiembre no había hecho más que llevar la Hacienda por los caminos donde la empujaban las administraciones anteriores, que la revolución de septiembre no había hecho más que seguir los caminos del empirismo y la rutina.” Dice Fontana a tal respecto que la cosa era evidente y que “El mérito, en todo caso, estaba en la franqueza de Moret al confesarlo, y lo grave era que Pi y Margall viniese a descubrirlo tan tarde”, Josep Fontana Lázaro, *La Hacienda en la Historia de España 1700-1931, o. c.*

como sujeto de actividades económicas privadas. Los ingresos patrimoniales y las rentas estancadas son un medio de cobertura del gasto público tan legítimo como el impuesto.

Ardanaz proponía tres decisiones fundamentales: aplazar cualquier otra reforma hasta que el presupuesto se encontrase equilibrado; elevar el tipo de impuesto sobre rentas, sueldos y asignaciones del 5 al 20 por 100. Separar la Hacienda estatal de las locales, restableciendo los consumos como recurso de estas últimas, aunque fuese bajo el nombre equívoco de arbitrios. La segunda medida equiparaba prácticamente el tratamiento fiscal de todas las rentas fuese cual fuese su origen

No podía aumentarse, si no se quería poner en peligro la producción, la presión fiscal en los impuestos viejos de producto, especialmente sobre el que gravaba la renta de la tierra. La forma y los procedimientos, y aun las materias de imposición, pueden variar seguramente con los tiempos y con las circunstancias especiales de cada pueblo, pero la esencia del impuesto del consumo es lo que necesitáis restablecer.<sup>30</sup>

b) El segundo proyecto de presupuestos para 1871-72 fue presentado y defendido por Moret<sup>31</sup>, según el cual se pretendían establecer nuevas figuras en el sistema impositivo. Este proyecto representaba la extensión de la carga tributaria sobre una fuente de ingresos hasta entonces prácticamente exenta en España, como era la riqueza mobiliaria. Y por otro lado, se volvía a utilizar un viejo instrumento fiscal como era la imposición de consumos. Pero el proyecto de presupuestos de Moret nunca pasó de tal.

c) Por último hay que referirse a las ideas tributarias propuestas por Servando Ruiz Gómez para 1872-73. En este proyecto se ensancha el campo de la imposición de producto directamente -retribuciones de los funcionarios-, o mediante procedimientos indirectos -la forma de pago que se establece para los intereses de la deuda equivale, en rigor, a un impuesto sobre la misma- y se mantienen, ampliándose, las reformas que Moret había propuesto en la imposición sobre la circulación de bienes; se establece el gravamen sobre las tarifas de viajeros y mercancías.

---

<sup>30</sup> C. Ardanaz, Congreso de los Diputados, Legislatura de 1871, núm 76, pág 2024. En Jesús Martín Niño, *La Hacienda Pública española y la revolución de 1868*, o. c.

<sup>31</sup> Con la entrada de Moret en el Ministerio coinciden con rigor cronológico dos hechos: la instauración de la Dinastía de Saboya y el asesinato de Prim. El segundo marca el comienzo de la disgregación del partido progresista; ambos reclaman el principio de una política de conciliación.

Las diferentes reformas tuvieron resultados muy dispares, en lo que a recaudación se refiere. El siguiente cuadro recoge cifras de recaudación de los distintos tributos entre 1860 y 1879.

AÑOS	Contribuciones directas	Contribuciones Indirectas	Monopolios y servicios	Rentas	Ventas	Recursos ordinarios del Tesoro	TOTAL
1860	128,2	129,3	145,2	25,5	42,8	28,9	499,9
1861	128,9	139,1	156,3	19,9	50,9	8,8	503,9
1862-63 (a)	192,5	204,6	247,3	29,5	100,4	13,5	787,8
1863-64	129,1	137,3	180,8	25,7	67,4	6,0	546,3
1864-65	136,7	137,2	186,4	20,8	12,2	7,1	510,4
1865-66	134,2	135,0	175,4	17,9	65,4	7,7	535,6
1866-67	151,9	129,7	166,2	17,7	77,7	28,5	561,7
1867-68	168,4	130,6	159,5	16,3	74,6	11,3	560,7
1868-69	158,2	80,9	132,5	12,9	67,2	7,7	459,4
1869-70	166,3	74,8	105,5	13,1	70,8	7,3	437,8
1870-71	181,3	76,2	105,1	7,9	64,7	8,5	443,7
1871-72	194,4	80,9	114,9	5,6	44,6	6,0	447,4
1872-73	202,3	79,5	121,9	5,6	48,1	6,4	463,8
1873-74	174,6	87,3	106,5	2,9	64,3	54,3	489,9
1874-75	197,4	156,2	113,1	3,7	52,5	81,7	604,3
1875-76	209,2	161,9	135,1	3,4	42,8	59,7	612,1
1876-77	244,9	189,9	150,8	5,1	38,7	39,0	668,4
1877-78	251,1	212,9	163,2	6,1	30,9	49,5	713,7
1878-79	249,8	233,7	172,0	6,1	29,9	28,4	719,9

Fuente: Martín Niño (1972)

El conato de reforma tributaria fue inviable, no sólo por la escasa capacidad de gestión de la Administración sino porque la agitación política del Sexenio tampoco creó un clima favorable para el éxito de la medida.

En virtud de la Ley de 8 de junio de 1870, y más concretamente, con el presupuesto de 1870-71 se inician una serie de tanteos en orden a la transformación de las cédulas de vecindad. El impuesto en los años inmediatos siguientes no se separó sustancialmente

de estas bases. Se ensanchó el campo de los sujetos pasivos<sup>32</sup>, y la ley de presupuestos de 1872-73, al graduar las cédulas, utilizó con el anterior un segundo criterio, el hecho de que estos sujetos pasivos pagaran o no contribución directa.<sup>33</sup> Pero en cualquier caso las notas distintivas de la evolución del gravamen durante este período son dos. Primero, la importancia creciente que toma como instrumento de imposición y, paralelamente, el paso a un segundo plano de su aspecto de medio de identificación personal; y en segundo término, su carácter esencial de impuesto de capitación<sup>34</sup>.

Todos los ciudadanos estaban sujetos a la cédula, aun los que gozan de menores rentas. Se les sometía a gravamen por los beneficios más elementales que la vida en sociedad reporta, y su exigencia para determinadas actividades -litigar ante los tribunales, realizar cualquier gestión ante las autoridades administrativas, otorgar instrumentos públicos, o privados si intervenían testigos, desempeñar cargos públicos, ejercer la industria o el comercio- estaba más en función de este hecho, que en el de servir de instrumento acreditativo de la personalidad. Se introducía un principio de progresión, pero con criterios tan rudimentarios como la importancia de la localidad de residencia y el hecho de pagar o no contribuciones directas, o el simple indicio de vivir sin recurrir al trabajo manual; esto, y lo exiguo de las cuotas correspondientes a cada clase -el precio de las cédulas osciló cuando más, presupuesto de 1872-73, entre 50 céntimos y 4 pesetas- hacen difícil diferenciar material, no formalmente, las cédulas de empadronamiento de un puro impuesto de capitación. Su objeto de gravamen coincidía con el de la Contribución sobre la Renta, hasta tal extremo que en 1943, mediante la Ley de 19 de enero se suprimía este gravamen, y en el preámbulo de la misma en el que justificaba tal

---

<sup>32</sup> La ley de 26 de diciembre de 1872 exceptuaba del uso de la cédula únicamente a los menores de 14 años, las religiosas profesas de clausura y los penados durante el tiempo que durara su condena; y establecía cédulas gratuitas para los pobres de solemnidad. *Vid.* Jesús Martín Niño, *La Hacienda Pública española y la revolución de 1868*, o. c.

<sup>33</sup> La ley de presupuestos para 1873-74 suprimió el impuesto. Cuando éste fue restablecido por el Decreto de 26 de junio de 1874 se volvió al criterio único de clasificación de los sujetos pasivos, y por tanto de la cuota, en función únicamente de la localidad donde residieran, *vid.*, Jesús Martín Niño, *La Hacienda Pública española y la revolución de 1868*, o. c.

<sup>34</sup> Ambos quedan claramente de manifiesto en las palabras con que Moret presentaba en el Congreso correspondiente a la legislatura de 1871 sus planes de hacienda. "La cédula de vecindad -decía el ministro-, tal como está comprendida, es el recibo de la vida social, es aquella cantidad que todo el mundo debe pagar por el derecho de vivir en la sociedad, y con el cual se presenta a reclamar la intervención del poder público (...) Quizás pudiera exigirse en buena lógica que todos pagasen la misma cantidad; pero siempre, como consecuencia de la desigualdad social, los impuestos de esta clase en otros países han guardado una proporción, y se ha creído que no se podía exigir lo mismo al que goza de una posición muy desahogada que al que sólo vive medianamente, al que habita en una gran población, que al que vive en una pequeña aldea; pero conviviendo todo el mundo en que el impuesto debe encerrarse dentro de límites reducidos". S. Moret, D.S.C. Congreso de los Diputados, legislatura de 1871, núm.38 (17 de mayo de 1871), pág.931.

actuación por recaer sobre la renta al igual que el impuesto vigente en el momento, la Contribución General sobre la Renta.<sup>35</sup>

Para Martín Niño (1972) sólo dos años más tarde (de 1874) el impuesto tomó la configuración definitiva con que perduró hasta entrado el siglo XX; una imposición rudimentaria sobre la renta de carácter indiciario, basada en la división de los sujetos tributarios en clases. Volvían como criterio para graduarlas, los dos empleados hasta entonces; las cuotas pagadas por contribuciones directas y los sueldos percibidos de entes públicos o de empresas particulares, en la primera; los gastos realizados en alquiler según las poblaciones, en la segunda.

El perfeccionamiento de las tarifas<sup>36</sup>, una administración algo más rigurosa, aunque la falta de una sanción verdaderamente eficaz alentara en muchos casos la defraudación, y la multiplicación del número de clases, con incrementos sustanciales en el precio de las cédulas, hicieron que los rendimientos del impuesto aumentaran paulatinamente, aunque no llegasen a tener verdadera importancia dentro del cuadro de los ingresos del Tesoro.

Las siguientes cifras ponen de manifiesto la marcha seguida por la contribución a lo largo de los años de su vigencia:

### **CONTRIBUCIONES DIRECTAS IMPUESTO DE CÉDULAS PERSONALES**

---

<sup>35</sup> El preámbulo de la Ley de 19 de enero de 1943 se pronunciaba en los siguientes términos: "(...)el Impuesto de Cédulas personales recae sobre el mismo objeto de la Contribución General sobre la Renta: la renta sintetizadora de todos los ingresos, percibida por las personas individuales. Buena prueba de ello es que varios de los proyectos de Ley que precedieron a la introducción en España de esta Contribución en 1932 tomaban como punto de partida el antiguo Impuesto de Cédulas personales, perfeccionando sus preceptos y ampliando las posibilidades de su desarrollo. Mientras la Contribución sobre la Renta se mantuvo en un terreno restringido de gravar solamente las rentas de elevada magnitud, podía admitirse la coexistencia de ambos gravámenes, ya que si no abundaban razones teóricas que lo justificasen, tampoco podían alegarse inconvenientes prácticos de excesiva importancia. Mas al ampliarse las bases de esta Contribución, orientación claramente marcada en la última Ley de Reforma Tributaria de 1940, la doble imposición que se origina por la coincidencia de soberanías fiscales comienza a dejar sentir sus efectos sobre el contribuyente y, sobre todo, cierra el paso al Estado para ulteriores reformas en un instrumento fiscal que por su naturaleza y estructura tiene valor como institución financiera que como medida de la más alta significación política y social"

<sup>36</sup> La evolución seguida por el tributo durante el siglo XIX fue la siguiente:

- En 1874 se aprobaba el impuesto con cinco clases de cédulas.
- Dos años más tarde, en 1876 se aumentó una más, que oscilaban entre 0,5 y 50 pesetas, según fuera la cuantía de los sueldos o por los alquileres en relación con las bases de la población.
- En 1877 mediante la Ley de 11 de julio y la Instrucción de 21 del mismo mes y año, se incrementó a siete clases, siendo la máxima de 100 pesetas.

Nueve clases se adoptaron por la Real Orden de 11 de abril de 1881. La Ley de 31 de diciembre elevó las clases a once. Siendo las cuotas de 100, 75, 50,25, 20, 15, 10, 5, 2,50, 1 y 0,5 pesetas. La Ley de Presupuestos de 31 de diciembre de 1905 creó una cédula especial de 200 pesetas para los sujetos más pudientes, elevando así a doce el número de clases. A 16 clases se elevaron en virtud del estatuto Provincial de 20 de marzo de 1925.

AÑOS	Ingresos presupuestos. Millones de pesetas	Derechos liquidados. Millones de pesetas.	Recaudación. Millones de pesetas.
1850	1,30	1,62	1,62
1855	1,50	0,76	0,75
1860	1,45	1,45	1,44
1865-66	1,75	1,13	1,13
1866-67	1,50	1,22	1,22
1867-68	1,42	1,25	1,25
1868-69	3,18	0,79	0,68
1869-70	1,42	1,21	1,21
1870-71	4,60	3,49	2,97
1871-72	4,60	3,49	2,97
1872-73	10,00	2,43	2,13
1873-74	10,00	2,43	2,13
1874-75	10,00	1,95	1,89
1875-76	10,00	1,51	1,49
1876-77	10,00	5,47	5,41
1877-78	12,00	5,77	5,66
1878-79	10,00	3,22	3,16
1879-80	10,00	3,02	2,97
1884-85	8,00	6,50	6,03
1889-90	11,00	6,79	6,71

Fuente: Martín Niño (1972).

Con esta secuencia se pueden comprobar los intentos acometidos por generalizar el tributo y dotar de una mayor equidad al sistema fiscal. Se gravaba a todos los individuos teniendo en cuenta su capacidad contributiva, se modulaba la carga fiscal según cual fuera la capacidad económica que manifestaran, y a los contribuyentes que estuvieran dentro del mismo escalón se les gravaba de la misma forma, y a los que se situaran en un escalón diferente el gravamen que les recaía era también distinto.

La Restauración de 1874<sup>37</sup> no trajo consigo auténticas reformas fiscales, pues durante el reinado de Alfonso XII (1874-1885), y siendo presidido el gobierno por

---

<sup>37</sup> La Restauración supone la vuelta al poder de la misma burguesía de base agraria latifundista que dirigiera el país en la época moderada. En marzo de 1875 una Asamblea de ex-diputados y ex-senadores elige una "Comisión de Notabilidades" para la elaboración de un texto constitucional, cuya aprobación definitiva se realizará el 30 de junio de 1876. En ella se establece la

Cánovas, se suspendió la aplicación de la base quinta del arancel de Figuerola. Con el nuevo arancel de 1877 se modificaba el de 1869 y se introducían recargos extraordinarios transitorios que suponían un aumento de las tarifas.

En este sentido, dice Fontana (1980) que la llamada “reforma de la Hacienda de 1882”, cuyas disposiciones ocupan un apretado volumen de 350 páginas, no pasó de una serie de retoques en las cuotas y tarifas de los impuestos establecidos -reforma del sello y timbre del estado, de la contribución de consumos, etc.- Señala como evidencia para justificar la escasa importancia de esta reforma el que la recaudación no aumentara sustancialmente<sup>38</sup>.

Cánovas<sup>39</sup>, de nuevo en el poder en 1889 nombró una comisión de 24 miembros con la que se informara sobre la conveniencia de efectuar una revisión arancelaria, con tintes proteccionistas. Se pretendía que se denunciaran los tratados de comercio que obligaban a compromisos especiales y la cláusula de la nación más favorecida, excepto el celebrado con Marruecos, y se aconsejaba que el comercio con los puertos españoles de ultramar se reservara en exclusiva a los de bandera española.

La derogación definitiva de la Base Quinta de la Ley de Presupuestos de ingresos del año 1869 se produjo con la aprobación del Real Decreto del 24 de diciembre de 1890. Las ideas proteccionistas que Cánovas avalaba constituían el gran quebradero de cabeza hasta el punto que le llevó a publicar un folleto titulado *De cómo he venido yo a ser doctrinalmente proteccionista*.

El arancel que se promulgó en 1891 tenía como base la industria textil, así como el apoyo de los productores de trigo castellanos y la industria textil del País Vasco. Los conservadores apoyaban el proteccionismo por convicciones económicas, mientras que el apoyo prestado por los liberales se fundamentaba en necesidades electorales más que económicas. Además, se precisaba intensificar el proteccionismo tras la pérdida de las colonias en 1898. El balance final de estas políticas de protección de la industria nacional arroja saldos no muy favorables.

---

coparticipación en el poder legislativo de las Cortes con el rey, atribuyendo a éste la iniciativa y la sanción con derecho a veto, además de la facultad para designar a parte de los senadores y la presidencia del Senado. Al rey le corresponde convocar la Cortes, suspenderlas, cerrar sus sesiones y disolver separada o simultáneamente la parte electiva del Senado y el Congreso. A las Cortes les corresponde una intervención en la sucesión de la Corona, en la minoría de edad del rey y en la Regencia, *Vid.*, Hermann Kinder y Werner Hilgemann. *Atlas Histórico Mundial, o. c.*

<sup>38</sup> Josep Fontana Lázaro, *La Hacienda en la Historia de España 1700-1931, o. c.*

<sup>39</sup> Con la Restauración, Cánovas fue confirmado en la Jefatura del Gobierno y se mantiene en él, salvo breves interregnos, hasta 1881. Un acuerdo, real o tácito, denominado Pacto de El Pardo entre Sagasta y Cánovas determina un pacífico cambio de política a la muerte del rey y el establecimiento del turno de partidos: liberal, hasta 1890, conservador, hasta 1892, liberal hasta 1895, conservador, hasta 1897, liberal hasta 1899, conservador hasta 1900, liberal hasta 1902. El 27 de diciembre de 1885 Cánovas dimite y el liberal Práxedes Mateo Sagasta asume la jefatura del gobierno, pasando el primero a la presidencia del Congreso. Finalmente, hay que decir que en agosto de 1897 Cánovas es asesinado por el anarquista italiano Angiolillo, *Ibid.*

Figuerola trató de implantar una idea impositiva novedosa<sup>40</sup>, como era el impuesto proporcional sobre la renta de las personas físicas, que fuera capaz de compensar la caída de recaudación provocada como consecuencia de la desaparición de varias rentas. Ante el fracaso en la imposición de este nuevo tributo se puso de manifiesto la necesidad de obtención de nuevos recursos, que sólo podían obtenerse a través de la imposición indirecta, ya que las obligaciones y las necesidades estatales no habían disminuido. Laureano Figuerola, con su dimisión en septiembre de 1870 cerró el capítulo de la Hacienda revolucionaria<sup>41</sup>.

#### IV. PRINCIPALES REFORMAS INTRODUCIDAS EN ESPAÑA EN LA PRIMERA MITAD DEL SIGLO XX

La economía española de comienzos del nuevo siglo no presentaba un talante muy diferente a lo expuesto hasta ahora. Así, y en un intento desesperado de dar salida al problema financiero, Fernández Villaverde<sup>42</sup> a finales del siglo XVIII, consolidó la deuda,

---

<sup>40</sup> A juicio de Martín Niño (1972) el impuesto general sobre la renta era para los liberales individualistas el *desideratum* fiscal. En el siglo XIX el primer intento, sin éxito, de establecerlo en España fue la propuesta en este sentido de Canga Argüelles en las Cortes de Cádiz. Desde entonces estuvo abierto en nuestro país el debate sobre el tema. Frente a sus ventajas teóricas se esgrimían las dificultades prácticas de su implantación, que quedan reflejadas en el escepticismo con que Flórez Estrada lo enjuicia. Fueron probablemente estas dificultades las que indujeron a Mon a la renuncia de establecer el de inquilinato. La revolución de 1868 hizo dos intentos, aunque de diverso carácter, de establecer la imposición personal en nuestro país. El primero fue el constituido por el repartimiento personal de Figuerola; el segundo, por la modificación de las cédulas de vecindad.

<sup>41</sup> Los sucesores de Figuerola en la cartera de Hacienda; Ardanaz, Moret, Echegaray, Camacho, o Ruiz Gómez, sacrificaron toda innovación tributaria a la idea del equilibrio presupuestario. Ya en diciembre de 1870 el déficit del Estado era intranquilizador, y lo sería más en los años siguientes. Martín Niño dice que *“supuso la vuelta al punto de partida y que en el momento en el que se produjo la Restauración alfonsina, el sistema tributario español era sensiblemente el mismo que en septiembre de 1868. Un arancel más librecambista y la desaparición del monopolio de la sal, eran los cambios más importantes que había persistido.”* Además se reestablecieron algunos impuestos que habían sido suprimidos, en concreto, por obra de Camacho, en junio de 1874 se reestableció el impuesto de Consumos, como figura indispensable de los recursos estatales: Francisco Comín, *Hacienda y economía en la España Contemporánea (1800-1836)*, o. c.

<sup>42</sup> Don Raimundo Fernández Villaverde y García Rivero, marqués de Pozo Rubio, nació en Madrid, el 20 de enero de 1848. Tras un brillante historial escolar, a los veintiún años de edad terminó la carrera de Derecho, pero mantuvo el contacto con la Universidad Central a través de las explicaciones de Derecho Mercantil y Penal que en ella profesaba. Su dedicación al derecho se completa con un trabajo en el bufete del acreditado abogado madrileño Juan Gómez Acebo.

Destacado miembro del partido conservador, su labor está dominada por un tono de seriedad; si alguno piensa que Villaverde era una especie de “regeneracionista fiscal”, es aconsejable que recuerde sus propias palabras: “No he venido a regenerar” (Congreso, 25 de enero de 1900) y, pocos días más tarde: “Jamás he presentado yo como obra de regeneración mi modesta obra. La he presentado siempre como obra de mera reconstitución de la Hacienda” (Congreso, 19 de febrero 1900).

Muy pronto se adscribió al partido conservador, presentando su candidatura a diputado por Caldas de Reis, provincia de Pontevedra, en las elecciones que se celebraron el día 15 de septiembre de 1872. Al año siguiente, la proclamación de la República le iba a dar ocasión de

al mismo tiempo que emitió otra garantía en la renta de aduanas y se convirtieron créditos urgentes en Deuda a largo plazo, dejando sentadas las bases para liquidar las deudas de guerra<sup>43</sup>.

## 1. Raimundo Fernández Villaverde y la unificación de la imposición sobre la renta

Las consecuencias finales del crecimiento de la deuda pueden dividirse en dos períodos; a mediados de siglo, en el que la oferta monetaria estaba integrada básicamente por monedas de oro y plata, y sólo el diez por ciento era generado por dinero bancario, y por ello, las consecuencias fueron moderadas. Y a finales de siglo, en el que el déficit del Estado se monetizó directamente a través del Banco de España, se adoptó la mecánica en la que se colocaba la Deuda pública en el Banco de España que aumentaba su pasivo, y con él la base monetaria, lo que provocó un aumento de la oferta monetaria, de los precios, y una depreciación de la peseta<sup>44</sup>. Aunque Martín Aceña señala que no toda la deuda se monetizaba ya que no toda se colocaba a través del

---

significarse como monárquico: uno de los 17 votos en contra fue el de Villaverde. Hasta su muerte no deja de pertenecer al Parlamento español.

La Restauración le proporciona su primer cargo público por medio de su elección como concejal del Ayuntamiento madrileño, desde cuyo puesto consiguió llevar a cabo el arreglo de la Deuda municipal en condiciones que despertaron el interés del mundo financiero. Al cabo de poco tiempo es nombrado Directo General de Administración local, cargo que ocupa durante trece meses. De ahí salta, por fin, al Ministerio de Hacienda, en donde había de realizar su mejor labor; el primer puesto que desempeñó fue el de Interventor General de la Administración del Estado (agosto 1878). El día 19 de marzo de 1880 ocupa la cartera de Hacienda Cos-Gayón, quien nombra a Villaverde Subsecretario de su Departamento (22 de marzo), en cuyo cargo se mantuvo hasta la crisis del Gobierno (10 de febrero de 1881). Cuando deja el Ministerio de Hacienda Villaverde, lo hace ya con una buena experiencia personal de la administración fiscal.

Mientras el partido conservador está en la oposición, Villaverde se dedica al ejercicio de la abogacía, hasta que el vaivén político le devuelve a la vida pública, siendo nombrado Gobernador civil de Madrid el día 31 de marzo de 1884, cuando contaba treinta y seis años de edad, y en cuyo cargo hizo demostración de una gran energía de carácter.

Al año siguiente, 1855 (12 de julio), consigue ya una cartera (Gobernación) que desempeña hasta el fallecimiento del rey. A partir de esa fecha, Sagasta ocupa la Presidencia del Gobierno y, como era natural, Villaverde pasa a la oposición hasta junio de 1890, momento en que el turno de los partidos señala la hora de los conservadores. Dentro de este quinquenio, Villaverde presentó al Congreso una proposición de tendencia proteccionista.

En 1890, Cánovas designa a Villaverde para formar parte de su Gobierno, en el cual había de permanecer, como ministro de Gracia y Justicia, hasta noviembre del año siguiente. Al frente de este ministerio, sembró la inquietud reformadora en el mismo. El 23 de noviembre de 1891 abandonó esta cartera; el 25 de junio de 1892 pasaba a ocupar de nuevo la de Gobernación.

En suma, Villaverde no fue un hombre genial o, simplemente, brillante; fue un hombre íntegro, partidario de un conservadurismo bien entendido y a quien su sólida preparación dotaba de una gran eficacia. Es decir, era el hombre que el Ministerio de Hacienda necesitaba en ese momento. Ninguna de sus obras, separadamente, tiene un gran mérito; es el conjunto de su obra el que le ha abierto las puertas de la Historia: Gabriel Sole Vilallonga, *La Reforma fiscal de Villaverde, 1899-1900*, Ed. Derecho Financiero, Madrid, 1964

<sup>43</sup> Francisco Simón Segura, *Manual de Historia Económica Mundial y de España*, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., 1996, Madrid.

<sup>44</sup> *Ibid.*

Banco de España<sup>45</sup>, y además, la creación de base monetaria no dependía sólo de los activos públicos en manos del Banco Central.

---

<sup>45</sup> Las reservas de oro del Banco de España ponen de manifiesto la situación del momento y refleja cómo pasó a ser una de las instituciones bancarias centrales mundiales con mayores reservas de metales preciosos.

Reservas de oro del Banco de España (en millones de pesetas)

Años	Banco de España. Reserva de oro (millones de ptas)
1913	471,8
1914	507,7
1915	867,2
1916	1.250,9
1917	1.965,4
1918	2.223,3
1919	2.415,8
1920	2.448,4

Fuente: Ceballos (1922a), p. 411. Automáticamente los agregados monetarios se incrementaron.

Base, oferta monetaria y disponibilidades líquidas.

(En millones de pesetas a 31 de diciembre)

Años	Base monetaria	Oferta monetaria	Disponibilidades líquidas.
1913	3.105	3.125	3.827
1914	3.378	3.272	3.896
1915	3.518	3.567	4.323
1916	3.835	4.046	4.892
1917	4.592	4.998	5.965
1918	5.472	6.450	7.646
1919	6.000	7.238	8.706
1920	6.702	8.163	9.921

Fuente: Pablo Martín Aceña, en Albert Carreras (coord.)

La base monetaria está compuesta por: los billetes de banco, la moneda metálica en circulación, las cuentas corrientes en el Banco de España y los saldos disponibles a la vista en cuentas de crédito. La oferta monetaria o M1 es la suma del dinero legal en circulación más los depósitos en cuentas corrientes a la vista en el sistema bancario. Las disponibilidades líquidas o M2, son iguales a la M1 más los depósitos a plazo, más las cuentas de ahorro en las entidades financieras. Fuente: Juan Velarde Fuertes. "La economía española de 1914 a 1931" en Anés, 1999.

A partir del año siguiente al de final de siglo, los presupuestos se cerraron con saldo positivo. Sin embargo, como indica Comín (1996), la reducción del déficit no se debió únicamente a los efectos de la reforma sino que se debieron fundamentalmente a la disminución de los gastos, más que al aumento de los ingresos. A pesar de que las necesidades de nuevos recursos habían sido imperantes, y se habían agravado en los últimos años de siglo por la guerra colonial.

Según los cálculos hechos públicos por Villaverde, costó 2.229 millones.<sup>46</sup> Se habló entonces de acudir a medios extraordinarios de financiación, y en concreto de establecer una nueva contribución sobre la renta, similar al *triple assesment* establecido en el Reino Unido un siglo antes.

Sin embargo, la solución finalmente adoptada fue el empréstito de 1896, de la mano del ministro Navarro Reverter, en el que se emitían obligaciones por un importe de 400 millones de pesetas, al seis por ciento y amortizable en ocho años. El pago quedaba garantizado con los ingresos de las aduanas, de tal manera que el gobierno se veía obligado durante unos años a destinar la mitad de los ingresos de aduanas a atender el reembolso del empréstito. Pero el camino seguido por el gobierno fue la monetización del déficit. En contrapartida, se le concedió al Banco de España, además de los correspondientes intereses que devengarán los préstamos, la autorización para hacer abundantes emisiones de papel y acuñaciones de plata, con el consiguiente beneficio, que se evidenció con los datos del momento, ya que fueron los años en que se obtuvieron los beneficios líquidos más altos de la historia.

El ministro Fernández Villaverde llevó a cabo la reforma de 1900, que afectó a toda la imposición, aunque con especial importancia a los impuestos directos. Según Albiñana (1976a) esta reforma consiste en la creación de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria. Fue, en opinión de su defensor “un proyecto modesto de impuestos sobre utilidades no gravadas dentro del Presupuesto español en ninguna otra forma; (...) 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; estas imposiciones estarán en el proyecto que se presenta dentro del cuadro ordenado y científico ... El proyecto se limita a abrir el cauce por donde en el porvenir pueda correr un verdadero Impuesto sobre las distintas rentas gravadas”.

La Contribución Rústica y Pecuaria, que ya existía en 1845, y pervivía aún en 1926, dice Solé Villalonga (1964) que el artículo 2 de la Ley de 27 de marzo de 1900 disponía que:

---

<sup>46</sup> Josep Fontana Lázaro, *La Hacienda en la Historia de España 1700-1931*, o. c.

“Se procederá a la evaluación general de la riqueza urbana, rústica y pecuaria, a cuyo efecto se formarán:

Primero: El catastro por masas de cultivo y clases de terreno.

Segundo: Las cartillas evaluatorias de la riqueza rústica y pecuaria.

Tercero: El Registro fiscal de fincas urbanas y rústicas y la ganadería”.

La *Contribución Urbana*, existe desde la Reforma de Mon y Santillán, pero la Ley de 27 de marzo de 1900 aligeró los trámites, dice Solé (1964), para conseguir la aprobación del Registro fiscal de edificios y solares, al no exigir la comprobación previa, sino, simplemente, la presentación de la declaración jurada correspondiente a todas las fincas urbanas del término municipal de que se tratase. Posteriormente, se efectuaría la comprobación de las declaraciones.

Sin embargo, hasta la Orden de 20-I-1905, se venían realizando muy pocos registros fiscales de edificios y solares. La confección de los Registros fiscales representaba un incremento sensible en las bases imponibles, puesto que la riqueza amirallada con anterioridad a la aprobación del Registro (en 28 capitales y 3.431 pueblos), valorada en 195 millones de pesetas, pasó a convertirse, como riqueza declarada en el Registro fiscal, en 233 millones de pesetas. Además, la comprobación por los Arquitectos de Hacienda suponía una posterior elevación de las cifras consignadas en el Registro fiscal; hasta el final del año 1908, dichos arquitectos habían atribuido un valor de 95,7 millones a las fincas comprobadas, cuyo producto íntegro declarado sólo llegaba a 83,9 millones.

La siguiente reforma fiscal de hondo calado fue la acometida por D. Antonio Flores de Lemus, denominada “La Reforma Silenciosa” por el Profesor Fuentes Quintana (1990a), que la divide en dos grandes etapas:

a) La primera, en ella se abordan las modificaciones fundamentales propuestas en el sistema tributario que afectan tanto a la imposición directa como a la indirecta. En la imposición directa se pretenden corregir defectos visibles de los impuestos de producto, homogeneizando los distintos gravámenes y coordinándolos entre sí, suprimiendo contradicciones e incoherencias de los mismos, mejorando los órganos administrativos encargados de su gestión e inspección y eliminando los defectos visibles que la vida práctica de los gravámenes había ido revelando a lo largo del tiempo. La novedad fundamental, sin embargo, del Proyecto no estaba en los impuestos de producto; residía en ensayar por vez primera la personalización en el reparto de la carga tributaria a través de una reforma profunda del Impuesto de Cédulas personales

y de llamar a tributación al patrimonio a través de un cambio importante de la imposición de sucesiones. La reforma se completaba con una alteración de los Impuestos de Consumos en la línea que se seguía de los informes de la Comisión Extraparlamentaria y de la Consultiva, en las que Flores había trabajado.

Si a este programa reformador de la Hacienda Central, que contiene el Proyecto de Cobián se suma el proyecto de exacciones municipales, se tendrá un cuadro completo de principios a los que, según Flores, debería ajustarse la distribución de la carga tributaria en la esfera estatal y en la local.

b) Esta segunda etapa transcurre entre 1911 y 1936. Los programas de reforma tributaria fracasan en 1910, cerrando la primera etapa y abriendo la segunda, más dilatada en el tiempo y gobernada por afanes menos exigentes. La reforma aconsejada por Flores a partir de 1911 será una reforma tributaria más gradual y fragmentada, más lenta.

Cinco son los campos fundamentales en los que se concretan las diversas actuaciones reformadoras de Flores; el perfeccionamiento de los impuestos directos de producto, la instauración del Impuesto de Beneficios de las Sociedades, el establecimiento del Impuesto de renta personal, la tributación sobre el patrimonio como elemento de discriminación entre rentas de capital y trabajo y el perfeccionamiento y mejora de la imposición sobre el gasto.

Merece especial mención el Dictamen emitido por la Comisión nombrada el 1 de abril de 1927 acerca del Impuesto de Rentas y Ganancias que, pese a su carácter excesivamente crítico del gravamen sometido a su consideración, es un documento insustituible, aún hoy, para conocer no sólo la evolución histórica de la Hacienda española, sino para aconsejar su evolución futura<sup>47</sup>.

---

<sup>47</sup> Se adjunta un esquema de los documentos de la Reforma:

I. Teoría del reparto de la carga tributaria de la Hacienda Estatal contenida en la reforma propuesta por Cobián en 1910.

Documentos fundamentales de esta reforma:

1. Discurso de defensa del Proyecto de Ley de Presupuestos para 1911, juntamente con otros que lo complementan.

Proyecto de reforma de determinados impuestos. Figuran:

1. Contribución territorial
2. Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria.
3. Impuestos Mineros.
4. Impuestos de Cédulas Personales.

5. Impuesto de Derechos Reales.

6. Impuesto de Consumos.

7. Impuesto de Azúcares.

8. Impuesto de Transportes

II. Teoría del reparto de la carga tributaria de la Hacienda Estatal (1910-1936).

A) Mejora del Sistema Real de Imposición.

Documentos fundamentales de esta reforma:

III. Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913.

IV. Dictamen emitido por la Comisión nombrada en 1 de abril de 1927 acerca del Impuesto de Rentas y Ganancias.

B) Creación del Impuesto sobre la Renta de Sociedades:

Los dos anteriores documentos 10 y 11.

La filosofía contenida en la Memoria es la que informará el Proyecto de:

V. 11 de diciembre de 1912, presentado por Navarro Reverter, que terminará desembocando en

VI. La Ley de 29 de abril de 1920, tras de un largo proceso legislativo cuyas características refiere el Dictamen de 1927.

C) Creación de la Contribución sobre la Renta de las Personas Físicas:

El ya citado 11. Además:

VII. Ley de 20 de diciembre de 1932, que establece el Impuesto con carácter complementario.

D) Imposición sobre el Patrimonio

15. Proyecto de 8 de noviembre de 1915, por el que se establece una imposición sobre el patrimonio.

16. Proyecto de contribución transitoria sobre el capital de 1922.

E) Imposición sobre el gasto.

17. Documentos y trabajos de la Comisión Extraparlamentaria nombrada para la transformación del Impuesto de Consumos (2 volúmenes).

18. Documentos y trabajos de la Comisión Consultiva para la transformación del Impuesto de Consumos (2 volúmenes).

19. Proyecto de 23 de octubre de 1906 de sustitución del Impuesto de Consumos.

20. Ley de 12 de junio de 1911 sobre la supresión del Impuesto de Consumos.

21. Proyecto de Ley de 29 de octubre de 1916, estableciendo un Impuesto sobre el valor en venta de productos manufacturados y transformados.

22. Proyecto de Ley de 13 de noviembre de 1919, estableciendo un Impuesto sobre el valor en venta de los productos manufacturados o transformados.

Ordenación de las Haciendas Locales.

23. Proyecto de Ley regulando las Exacciones Municipales de 7 de noviembre de 1910.

24. Proyecto de Ley regulando las Exacciones Municipales de 16 de julio de 1918.

25. Estatuto Municipal de 8 de marzo de 1924.

La actividad financiera del equilibrio económico español.

De la mano del titular del Ministerio de Hacienda del momento, Eduardo Cobián, intenta formular una transformación del sistema impositivo, en virtud del proyecto de ley de 21 de junio de 1910. Sobre la base del Impuesto de Cédulas personales pretendió dotar de generalidad justicia y equidad al sistema impositivo. Además, salvando los obstáculos de la imposición imperante en el momento, se pretendió modificar el sistema impositivo, tratando de implantar un impuesto sobre la renta con formas de imposición personal.

A juicio de Albiñana (1976b) con fecha de 21 de junio de 1910 suscribe el ministro de Hacienda Cobián sendos proyectos de ley; uno, de reforma del Impuesto de cédulas personales (personas físicas) y otro de reforma de la Contribución de utilidades (sociedades). Siguen los de don Juan Navarro Reverter (11 de diciembre de 1912) para las sociedades; el de don Félix Suárez Inclán (23 de octubre de 1913) que intentaba el establecimiento de una Contribución general sobre la renta a partir del 1 de enero de 1914 y que alcanzaría a las personas naturales y a las Corporaciones y sociedades, sin excluir a las comunidades de bienes; el de don Gabino Bugallal (año 1914) que venía a ser reproducción del formulado el año 1912; el de don Santiago Alba (24 de septiembre de 1916) “de unificación de la tributación de las sociedades”, como expresó ante el Congreso de los Diputados, pero que afectaba a la estructura de la Tarifa tercera de Utilidades; el de don Augusto González Besada (22 de octubre de 1918) que está en la línea con los que precedieron sobre reforma de la imposición de las sociedades; el de don Gabino Bugallal (13 de noviembre de 1919), estableciendo nuevas bases para el impuesto de Cédulas Personales; el del propio Conde de Bugallal y de la misma fecha sobre régimen tributario de las sociedades, que se convirtió en la Ley de 29 de abril de 1920, de personalización de la tarifa Tercera de Utilidades (determinación del beneficio neto, inclusión de las plusvalías, armonización de los gravámenes sobre rendimientos de capital financiero, ampliación del objeto imponible a las llamadas “rentas de posesión”).

Se propusieron varios proyectos legislativos, reformando en uno de ellos el impuesto de Cédulas personales, tratando de establecer un instrumento capaz de someter a gravamen la totalidad de las rentas el ciudadano, con independencia de cuál fuera su origen.

Esta fórmula *revolucionaria* no estuvo exenta de polémica, y en concreto, la oposición de la ciudadanía fue de tal envergadura que imposibilitó su puesta en marcha e impidió que el proyecto se convirtiera en una realidad. En un principio, la realidad social presentó

---

26. Dictamen de la Comisión nombrada por R.O. de 9 de enero de 1929 para el estudio de la implantación del Patrón Oro.

Enrique Fuentes Quintana *Las Reformas tributarias en España*, Edición a cargo de Francisco Comín, Editorial Crítica, Barcelona, 1990.

apatía e indiferencia ante el proyecto, y en un momento posterior los posibles afectados por la remodelación impositiva fueron los más reacios y los más claros oponentes<sup>48</sup>.

El resultado final fue el mantenimiento de la imposición de producto, pues la fórmula arbitrada había sido el mantenimiento del impuesto de cédulas personales cedido a la Hacienda Local, cuya base se calculaba por imposición de producto y se caracterizaba por la falta de generalidad y su ámbito reducido, fundamentalmente a las rentas bajas. De manera que, de nuevo asistimos al fracaso continuado de establecer un verdadero impuesto personal sobre la renta.

El proyecto de Cobián, sin desdeñar la Reforma del anterior siglo acometida por Alejandro Mon y Ramón de Santillán, estimaba necesario dar un vuelco al sistema

---

<sup>48</sup> a apatía de la opinión pública se ve reflejada en los fragmentos de algunos diarios del momento, disponibles en *De Economía* (1955), en los que se encuentran breves referencias al proyecto, por otra parte nada entusiastas, y parece ser que no se hicieron mayores elogios en la prensa nacional del momento. Transcribimos algunos de ellos: En "El Imparcial" bajo el título "Los nuevos Presupuestos", en su editorial del 3 de julio se pronuncia a favor de la reforma introducida por Cobián, en los siguientes términos: "Hubiera fácilmente salido del paso el señor Cobián dictando un proyecto de Ley económica en que se omitieran iniciativas y novedades propicias al debate. No ha querido hacer eso, sino que ha afrontado valientemente los riesgos propios de toda innovación. No es, pues, extraño que, desde luego, se hayan dibujado en el ambiente parlamentario señales de hostilidad y descontento. (...) El proyecto sobre cédulas personales es de una justicia reivindicadora indiscutible. El actual sistema constituye un agravio a la equidad, haciendo que haya pequeña diferencia entre la cédula del opulento propietario y la del humilde ciudadano que vive de su trabajo personal. (...) De cualquier modo, en estas reformas aparece la idea del impuesto progresivo, idea que informa la legislación financiera de todas las naciones regidas científicamente. Sea la que fuere la suerte que corran los proyectos del señor Cobián, no podrá negársele la gloria de haber procurado modificar en esta parte un statu quo injusto e intolerable".

En el diario "ABC", en la Sección "Madrid al día", que aunque entonces no se firmaba, corresponde a Angel María Casteli, afirmaba, sin mención expresa al nuevo impuesto, lo siguiente: "...hoy volverá todo el mundo a sonreírse de los peces de colores y de las cosquillas que propone hacemos en los sobacos y en los bolsillos el buen Cobián." Haciendo alusión en clave de humor al Proyecto de Ley de Presupuestos de Cobián.

El diario demócrata "El Liberal" se refería a la cuestión pronunciándose en los siguientes términos:

"El ministro de Hacienda tenía que comparecer ante el Parlamento pidiendo mucho dinero, misión tan desagradable como pudo advertirse ayer cuando, en forma cortés, se hacía visible la manifestación de protesta de los afectados ante la amenaza del crecimiento del tributo.

De varios proyectos presentados por el señor Cobián y de algunos cuya presentación ofrecía, aceptan la paternidad anteriores ministros y la aceptación la suscriben hombres de todas las doctrinas.

Hay, entre otros, dos proyectos de Ley que, uno por la acentuación de su carácter, el de derechos reales, y otro, el de cédulas personales, que, por la total concepción, son los que acusan la personal iniciativa y el arrebato para acometer el planteamiento del impuesto progresivo y el gravamen sobre el haber total del ciudadano.

Que esas reformas suscitan luchas, mueven resistencias y ponen en contienda la pasión y el interés, no es necesario decirlo...

... Los dos proyectos, casi revolucionarios, antes citados, bastan, sin embargo, para exigir respeto a la valentía del arranque y estudio de lo que sería aplicación de una tributación progresiva realizada en estos términos."

De Economía. "La Contribución General sobre la Renta en España. I. Precedentes." Monográfico IV. Núm. 33,34, Madrid. Enero- abril, 1955

impositivo vigente dirigiéndolo desde un sistema real de imposición hacia un verdadero sistema personal de imposición sobre la renta<sup>49</sup>.

No obstante, sin enjuiciar los propósitos iniciales del legislador del momento, ya que no existen elementos para emitir tal valoración, lo cierto es que asistimos a un reiterado fracaso de la imposición personal sobre la renta.

En este sentido Peña Álvarez (1992) afirma que:

“el proyecto de Ley de reforma del Impuesto de Cédulas Personales, patrocinado por Eduardo Cobián, que no fue aprobado por las Cortes, pretendió estructurar un auténtico impuesto sobre la Renta definiendo ésta de forma unitaria. También las circunstancias familiares eran tenidas en cuenta en el proyecto ya que disponía que los ingresos procedentes de los bienes de la sociedad conyugal se acumularan al líquido imponible del cónyuge que tenga la administración legal de los mismos”<sup>50</sup>.

Hubo que esperar dos años para que de nuevo se tratara de acometer otra reforma de la imposición sobre la renta. Félix Suárez Inclán, Ministro de Hacienda en 1913 fue el encargado de tal cometido<sup>51</sup>.

Fue la Ley de 25 de octubre de 1913 (cuya entrada en vigor se preveía para el 1 de enero de 1914) la que contenía el Proyecto de Ley en virtud del cual se pretendía establecer una Contribución General sobre la Renta.

El cometido más urgente era el establecimiento de un impuesto personal sobre la renta con tintes de progresividad., como ya lo había pretendido establecer Cobián en 1910.

De nuevo, se quiso someter a gravamen tanto a personas físicas como a jurídicas, como así lo establecía el artículo dos del proyecto de ley. Asimismo quedaban dentro del

---

<sup>49</sup>En la Exposición de motivos del Proyecto de Ley de reforma del Impuesto de Cédulas Personales se establece:

“La contribución de cédulas personales, en la forma del presente proyecto, quiere dar el primer paso en la constitución de nuestra tributación personal con aquel significado.

El impuesto de cédulas personales, en su forma actual, no responde ni aun remotamente a tales exigencias. Es (y no parece que quiera ser otra cosa) una capitación graduada sin ninguna amplitud ni sistema para la comprensión de las rentas en la parte graduada de esa capitación”.

<sup>50</sup> Para un estudio más detallado de la evolución histórica de la unidad familiar en el I.R.P.F ver Peña (1992).

<sup>51</sup> En palabras del propio Suárez, al presentar el proyecto de Presupuestos Generales del Estado para 1914, se pronunciaba en los siguientes términos: “Entre los proyectos que tengo preparados figura especialmente uno de cédulas personales, que no va tan allá como el del señor Cobián, pero que se asienta sobre las mismas bases. (...) Yo no deseo aumentar los tributos, deseo establecer la igualdad del contribuyente ante ellos. (...)”. El intento inicial del ministro era acometer una reforma del impuesto de Cédulas personales, aunque muy pronto cambió de criterio, tratando de implantar una verdadera contribución sobre la renta. Fuente: *De Economía*. “La Contribución General sobre la Renta en España. I. Precedentes.” Monográfico IV. Núm. 33,34, Madrid. Enero-abril, 1955.

ámbito de aplicación del tributo las rentas procedentes de inmuebles, las de explotaciones agrícolas, ganaderas, mineras, industriales o comerciales, y sus dividendos, las rentas que provinieran de intereses de las deudas públicas del Estado, Corporaciones administrativas y de sueldos, pensiones, gratificaciones, dietas o remuneraciones no exentas<sup>52</sup>.

Es D. Santiago Alba el que en 1917 plantea dentro de su *programa económico financiero*<sup>53</sup> el proyecto de contribución sobre beneficios extraordinarios de guerra, cuyo rendimiento se cifraba en treinta millones de pesetas.

Los sujetos pasivos serían las compañías y particulares que explotasen algún negocio industrial o comercial. El objeto del impuesto serían los beneficios extraordinarios obtenidos desde el 1 de enero de 1915. El beneficio extraordinario se calcularía por diferencia entre el beneficio obtenido y el normal, que el proyecto fijaba en el 7 por 100 anual. Para las compañías que llevasen la contabilidad según el Código de Comercio, el beneficio normal sería el que hubieran obtenido durante los dos ejercicios previos al 1 de agosto de 1914. El decreto establecía las normas y facultades para que la administración pudiese recaudar el impuesto con alguna eficacia.

Santiago Alba también había presentado al Parlamento, en junio de 1916, un proyecto para impedir que emigrasen los capitales españoles al exterior, “en daño del desenvolvimiento de la riqueza nacional, y que se resten al Estado medios para realizar en el momento oportuno aquellas operaciones de crédito que los intereses públicos demanden”; así como otro proyecto que pretendía modificar el arbitrio sobre inquilinato, que en 1911 había suprimido, sustituyéndolo, al de Consumos<sup>54</sup>.

Se pretendió introducir un impuesto que gravara los beneficios extraordinarios generados como consecuencia del conflicto bélico europeo, de carácter progresivo, de escala reducida, con carácter retroactivo y estaba prevista su inclusión en la Tarifa III de

---

<sup>52</sup> En estos términos se pronuncian los artículos cuatro y siete del proyecto de ley, previendo los supuestos de exención el artículo seis, así como los supuestos de no sujeción se establecen en el artículo ocho del mismo precepto legal.

<sup>53</sup> Aunque no formen parte del paquete propiamente denominado Programa económico y financiero, hay que recordar que en el mes de junio S. Alba ya había presentado algunos proyectos de contenido económico. Entre ellos sobresalió el que trató de establecer una Contribución sobre los beneficios extraordinarios obtenidos durante la guerra, En el preámbulo, S. Alba justificaba el impuesto, asegurando que la guerra había alterado las condiciones económicas de tal manera que mientras los capitales invertidos en algunas ramas industriales y comerciales habían aumentado excepcionalmente sus rendimientos, una gran masa de población y el propio Estado sufrían graves daños en sus rentas y sus haciendas. “Un principio de verdadera justicia distributiva” exigía, según Alba, que los afortunados contribuyeran a aliviar la suerte de los desafortunados. Por esa razón algunas naciones europeas habían establecido un impuesto sobre los beneficios extraordinarios. España, una de las naciones neutrales que más se había visto afectada por la guerra, no podía dejar de preocuparse del problema, y por eso el Gobierno del que formaba parte Alba presentaba el proyecto. Mercedes Cabrera Calvo Sotelo, *Santiago Alba. Un programa de reforma económica en la España del primer tercio del siglo XX*, IEF, Madrid, 1989.

<sup>54</sup> Mercedes Cabrera Calvo Sotelo. *Santiago Alba, o. c.*

Utilidades, guardando evidentes similitudes con los impuestos ya aprobados en Italia y los Estados Unidos. El gravamen que contenía el Proyecto de Ley español, en cuya elaboración participaron profesores universitarios, bajo la dirección de Flores de Lemus, presenta un carácter moderado.

Alba<sup>55</sup> se limitaba a reconocer que la defraudación de la riqueza inmobiliaria era muy grande, tratando de reorganizar el catastro. Sí quiso intervenir en los beneficios comerciales, industriales y financieros. Este proyecto declaraba que el beneficio “normal” de una empresa era el que ascendía al 7 por ciento del capital invertido y que todo lo que excediera de esta cifra se consideraba beneficio “extraordinario” y se gravaba con tipos que oscilaban entre el 25 y el 40 por 100.

El régimen<sup>56</sup> implantado en 1923 por Miguel Primo de Rivera, a juicio de Verlarde (1999) tampoco acertó a reformar el sistema tributario. *La rebelión de los terratenientes*

---

<sup>55</sup> Aseguraba Alba que “hoy estamos enfrente de una serie de problemas de orden económico y financiero, como estuvimos hace muchos años enfrente de toda una serie de problemas de orden político constituyente; y yo os digo: si entonces hubo patriotismo bastante en los representantes del país y en los partidarios para que pudiera actuar y persistir aquel Parlamento largo, realizando una obra de transformación política, al amparo de la cual vivimos ya hoy todos los que aquí estamos ¿Será mucho pedir que haya ahora abnegación y patriotismo bastantes para que un nuevo Parlamento largo establezca la nueva constitución económica de España”. Y seguía -más tarde- el Ministro de Hacienda: “No dudo -dejadme que concluya con esta nota de optimismo- de la potencia económica de nuestro país, de que estamos en un instante en que la historia española puede revivir y restaurarse. A las clases políticas y gobernantes toca ahora preparar la historia de la España futura; darnos en vez del especticismo presente, en vez de las menudencias que nos dividen y nos destruyen, en vez de una política que en ocasiones es trágica y en ocasiones grotesca, una gran política de reconstrucción nacional, que sea como la puerta del Destino abierta a una España fuerte, a una España rica, a una España gloriosa”. Los aplausos y felicitaciones, tras el discurso de presentación de su programa económico y financiero, sólo indicaban que había producido “efecto parlamentario”, porque el Ministro había hecho una gran presentación de unas soluciones con las que muchos estaban de acuerdo. Pero el éxito personal de la oratoria del Ministro de Hacienda no aseguraba el de sus proyectos, que naufragaron en su mayor parte: S. Alba (1916) en Mercedes Cabrera Calvo Sotelo. *Santiago Alba. o. c.*

<sup>56</sup> En este sentido Calvo Sotelo (1931) en su obra de “rendición de cuentas” se expresa en los términos siguientes; “Yo habría querido que la Dictadura tuviese, políticamente, desenvolvimiento y tránsito diferentes de los que logró. Pero, a pesar de esto, lejos de arrepentirme me enorgullezco de haber aportado mi insignificante esfuerzo a la gigantesca empresa en que el general Primo de Rivera volcó sus intuiciones de estadista y los felicísimos frutos de una inteligencia ciclópea y una sed infinita de hacer el bien a su patria ...

La Dictadura labró honda huella en el alma nacional. Huella de renacimiento, entraña de superación. Decía Marx que así como no es posible formar juicio de una persona por la idea que ella se merece a sí misma, es igualmente imposible formar juicio de un pueblo por la conciencia que tiene de sí mismo mientras vive un período evolutivo.

Es verdad. Y por eso, la mejor interpretación de una evolución histórica será la que se haga a mayor distancia: sea en el espacio, sea en el tiempo. Han percibido y admirado, antes que nadie, la vibrante eficiencia del ciclo primorriverista, nuestros emigrados a América. La recibirán y agradecerán con emoción nuestros hijos y nietos. Separados de nosotros aquéllos y éstos -ya geográfica, ya cronológicamente-, su visión será lustral y transparente; brotará de un cielo raso y en una atmósfera sin miasmas, y tributará al gran español y militar esas íntimas pleitesías de gratitud recogida que ahora regatean la política con sus ruindades y los políticos con sus telarañas”, José Calvo-Sotelo. *Mis servicios al Estado. Seis años de gestión*, Imprenta Clásica Española, Madrid, 1931.

mostró que el Gobierno no sabía mantener el principio de autoridad. A causa de eso, a Flores de Lemus le resultó muy fácil atacar el proyecto de ley de Rentas y Ganancias de 1926. Si iban a pagar los funcionarios públicos y poco más no era necesario complicar la reforma. Con todo esto la presión tributaria subió del 9,34% del Producto Interior Bruto en 1923 al 11,47% en 1929.

La obra fundamental realizada en Hacienda durante el año 1926 consistió en intensificar la recaudación y reformar la Inspección. Fueron las más destacadas en el año 1927 la consolidación de Obligaciones del Tesoro y la reforma de la Tarifa 1ª de Utilidades; en 1928, la conversión de Deuda perpetua en Amortizable y el Monopolio de Petróleos, y en 1929, la Intervención en los cambios, el Banco Exterior de España y la ordenación de zonas francas<sup>57</sup>.

Los éxitos más representativos de este período se centran en lo referente a la imposición sobre la renta de las sociedades. Aparece un verdadero impuesto sobre sociedades, diseñado por Flores de Lemus<sup>58</sup>, en una época en la que no existía en otros países de nuestro entorno, sólo los Estados Unidos habían implantado un "Corporate Income Tax", entre 1909 y 1910. España transformó la Tarifa III de Utilidades en un auténtico impuesto sobre la Renta de las Sociedades en 1920.

En los proyectos complementarios para los presupuestos de 1920-21, se estableció otro de los intentos de reforma de la imposición sobre las rentas. De nuevo la equidad y la justicia aparecieron como ideales o principios que implantar en el sistema fiscal del momento, que por otra parte, no contaba con impuestos sobre la renta que dieran cumplimiento a una verdadera distribución equitativa de las cargas tributarias en función de la capacidad económica de los contribuyentes.

Esta reforma supuso el establecimiento de una nueva base de tributación, esto es el beneficio social, sin perjuicio de que la Disposición V incluyera las ganancias de capital. El tipo de gravamen establecido pretendía adecuar el gravamen a la capacidad económica, incluyendo progresividad, según el capital.

A juicio de Albiñana (1976b) el procedimiento de elaboración consistía en bombear a la Cámara legislativa con proyectos legislativos que contaban con la maestría que

---

<sup>57</sup> *Ibid.*

<sup>58</sup> Comín (1989) referencia esta reforma, expresándose en los siguientes términos: "La quiebra de la tributación real o de producto al término de la Restauración incitó, en efecto, la reforma silenciosa de Antonio Flores de Lemus, que inspiró los proyectos que varios ministros de diferentes partidos políticos presentaron a las Cortes. A pesar de su moderación y gradualismo, sólo algunas ideas de Flores de Lemus aparecieron en la Gaceta de Madrid: en 1911 se derogaron los Consumos; en 1920 se reformó la Tarifa III de la Contribución de utilidades, y en 1932 se aprobó el Impuesto complementario sobre la renta. Quedaron inéditos, no obstante, otros proyectos importantes que figuraban en el plan reformador de Flores, como el impuesto sobre el patrimonio y el gravamen general sobre las ventas", Francisco Comín, *Hacienda y economía en la España Contemporánea (1800-1836)*, o. c.

dirigía el profesor Flores de Lemus, desde su insólito despacho de la Dirección General de Contribuciones, después llamada de Rentas Públicas. Se trata de la época en que don Antonio Flores de Lemus, además de ser escolarca como le apellida el profesor Velarde, estuvo presente en la elaboración de las correspondientes propuestas reformadoras. El procedimiento fue de corte tecnocrático, pero rompía en la oposición de la Cámara política dominada por intereses sectoriales o de grupo. La lista de las reformas que naufragaron en el hemiciclo parlamentario es impresionante<sup>59</sup>.

Por otra parte, los proyectos de Ley de los años 1921 y 22 trataron de introducir modificaciones dignas de mención.

Cabe destacar la labor de Cambó<sup>60</sup>, a pesar de que no se llevara a efecto por haber sorprendido la crisis del gabinete antes de su puesta en marcha. No obstante, sirvió de referencia para la posterior modificación del impuesto de cédulas personales, de manera que no se perdió completamente el trabajo de Cambó.

En la exposición de motivos del anteproyecto de Ley de Modificación de Tributos y Haciendas locales, el ministro justificaba la reforma de la imposición acudiendo al paralelismo de la situación del momento con la de principios de siglo, momento en que se acometió una de las relevantes remodelaciones de las arcas estatales de la época. Más concretamente consideraba que si el país había soportado la reforma acometida por Fernández Villaverde en 1900, que hizo posible el equilibrio presupuestario, tras el profundo caos, ocasionado, entre otras causas por el desastre colonial, era ése el momento de exigir de la ciudadanía un nuevo esfuerzo tras el quebranto ocasionado por el conflicto en Marruecos. Las dificultades de la Hacienda, en este momento se reanudaron, ya que esta guerra "se tragó entre 1909 y 1925 más de tres mil millones de pesetas, lo que representaba cerca del diez por ciento de los ingresos totales"<sup>61</sup>.

---

<sup>59</sup> Como públicamente declaró Santiago Alba en 1932, "las clases conservadoras, como tantas otras veces en España, no supieron ver a distancia. Encasilladas en sus rutinas y en sus comodidades del momento, no quisieron adquirir aquella "prima de seguridad" que yo les brindaba a costa del sacrificio soportable". Esta afirmación de S. Alba, referida a sus propuestas de 1916, es aplicable a tantas otras que les precedieron. Así la experiencia de la CEDA apeando al profesor Giménez Fernández o abandonando a don Joaquín Chapaprieta en sus proyectos de reforma tributaria, y que este último refleja como sigue: "Una reforma fiscal de fundamentos tan claros y diáfanos, y de justicia tan notoria, no parecía el mejor terreno para darme la batalla, pero debió ser escogido para ello, tanto porque este proyecto por su generalidad afectaba a muchas gentes, como porque dada la incomprensión de las clases acomodadas, era más fácil movilizarlas en contra de un proyecto que, por desgracia para ellas, habrían de echar de menos en el andar de los tiempos". Y más adelante insiste "Las clases acomodadas de España incurrieron en el grave pecado de egoísmo que luego tan caro han pagado. Con sus absurdas resistencias a nimios sacrificios -bien justificados teniendo en cuenta los que se habían pedido a otros sectores de la sociedad española-, sirvieron inconscientemente de pretexto a maniobras políticas del más viejo estilo".

<sup>60</sup> A él se debe la Ley de Ordenación Bancaria y la modificación arancelaria del país.

<sup>61</sup> Josep Fontana Lázaro *La Hacienda en la Historia de España 1700-1931*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1980

Esta nueva reforma se centraba en el establecimiento de tres figuras impositivas: un impuesto que recayera sobre el capital, otro sobre la renta y otro sobre la venta al por mayor.

Sin perjuicio de que pretendieran establecerse estos tres tipos de impuestos, el énfasis se hace fundamentalmente en la necesidad de reforma de la imposición sobre la renta. Así, se reconocen los esfuerzos habidos hasta el momento por mejorar la justicia, la progresividad y la adecuación de este tipo de imposición a la capacidad económica del contribuyente<sup>62</sup>.

La falta de equidad del sistema imperante queda claramente reflejada en la Exposición de Motivos, defendida por Cambó y ante la cual propone como medida correctora de tal desigualdad<sup>63</sup>, la aplicación uniforme del sistema de coeficientes, así como la reducción del 25 por 100 en las rentas del trabajo y la acumulación de todas las rentas percibidas por el contribuyente.

## 2. El fallido proyecto de reforma de Calvo Sotelo

Se puede dividir el estudio de esta fase en dos etapas claramente diferenciadas por cuestiones políticas<sup>64</sup>.

---

<sup>62</sup>Se transcribe un fragmento de la Exposición de Motivos del Anteproyecto de Ley de Modificación de Tributos y de Haciendas locales, elevado al Consejo de Ministros por Cambó, en el que se ponen de manifiesto los objetivos perseguidos con la reforma de la imposición sobre la renta: "El actual impuesto de Cédulas es, como tal elemento de imposición personal, fundamentalmente defectuoso, y su exacción origina evidentes injusticias. Sus defectos principales estriban en la absurda estructura de la base imponible, para cuya estimación se confunden cuotas de contribuciones directas resultantes de tipos semejantes de imposición, y se excluyen rentas tan importantes como las mineras; en la falta de acumulación de todas las rentas en la persona del contribuyente, para el señalamiento de su cuota; en la limitación de las tarifas, y, sobre todo, en la desigualdad con que en ellas están tratadas las rentas del trabajo, recargadas, en comparación con las de otra procedencia.

Puede afirmarse, pues, que la más elemental justicia reclama una reforma esencial de aquel impuesto, a fin de corregir en lo posible sus deficiencias; pero, a la vez, ha guiado al Ministro que suscribe, en el proyecto que somete a las Cortes, el propósito de aumentar para el Tesoro público los rendimientos del tributo. Para lograr ambas finalidades, no ha vacilado en construir el nuevo impuesto, en forma rudimentaria, si se quiere, de una imposición sobre utilidades globales de cada persona natural o jurídica".

<sup>63</sup> En palabras del propio Cambó: "Hoy se da el caso absurdo, por vía de ejemplo, de que un funcionario, que no tiene otros ingresos que un sueldo de 10.000 pesetas, paga la misma cédula que otro funcionario de igual categoría que posea fincas de las cuales obtenga una utilidad anual del doble de su renta de trabajo. En el proyecto quedan corregidas esta desigualdad y otras análogas, estableciendo, con carácter general, la acumulación de los factores principales de la base imponible".

<sup>64</sup> Es importante distinguir la situación política diferente que se da en la España de esta época; por un lado, entre septiembre de 1923 y enero de 1930 el régimen político imperante fue la Dictadura de Primo de Rivera. En 1923 el general Primo de Rivera proclamó la Dictadura militar, suspendiendo la Constitución de 1876. La característica fundamental de la nueva dictadura es su pretensión de convertirse en un régimen estable con fundamentos constitucionales propios, influidos por el ejemplo del fascismo italiano, aunque sin llegar a identificarse con éste o con la dictadura del tipo nacionalsocialista posterior. Apoyada por el ejército, la burguesía, los

En una primera fase, caracterizada en el terreno político por la paz y prosperidad económica, se puso fin a algunos graves problemas sociales como fue el terrorismo social y la sangría humana y económica de Marruecos<sup>65</sup>, aunque, como señala Simón Segura (1996) se agravó el problema de Cataluña y tramitó tormentosamente el pleito artillero.

La búsqueda de nuevos ingresos, con los que equilibrar el presupuesto, se acometió mediante la segunda fase del programa de Villaverde. En concreto, la política de obras públicas era con la que se pretendía estimular la economía<sup>66</sup>.

---

terratinentes y los medios eclesiásticos, la dictadura de Miguel Primo de Rivera y Orbaneja, según Ramos Oliveira, ha sido calificada de “despotismo templado”. La grave crisis financiera de 1930 precipita la caída del régimen, deteriorado por la oposición, muy heterogénea, de la oligarquía política, que propugna el “retorno a la normalidad constitucional”, las fuerzas republicanas (encabezadas por la élite intelectual y universitaria) y el movimiento obrero, que planea una huelga general. Así el rey Alfonso XII y la mayor parte de los cuadros militares acuerdan retirar el apoyo a la dictadura riverista y el 28 de enero de 1930 dimite Primo de Rivera y el rey encarga a Berenguer la formación de gobierno. En agosto de 1930 se firma el pacto de San Sebastián entre políticos republicanos, socialistas y catalanistas de izquierda para emprender una acción común. El 12 de diciembre se produce el alzamiento republicano de la guarnición de Jaca, los medios obreros organizan una huelga general y los intelectuales forman el grupo “Al servicio de la República”. En febrero de 1931 el gobierno presidido por el almirante Aznar, ante la necesidad de convocar elecciones opta por comenzar con las municipales. El 12 de abril de 1931 en las elecciones triunfa la coalición de republicanos y socialistas en las grandes ciudades.

En segundo término, el período comprendido entre abril de 1931 y junio de 1936 fue gobernado el país por una democracia republicana. El 22 de mayo se forma el gobierno provisional, siendo presidente Alcalá Zamora: El 28 de junio se convocan elecciones generales, con triunfo para la coalición entre republicanos de izquierda y socialistas. Se presenta el proyecto de Constitución a las Cortes el 18 de agosto, en octubre se discute el polémico artículo 16 que provoca la primera crisis del gobierno, lo que provoca la dimisión de Alcalá Zamora y Miguel Maura. El 9 de diciembre las Cortes aprueban la nueva Constitución, siendo presidente de la República Alcalá Zamora y Manuel Azaña forma gobierno con el apoyo de socialistas y republicanos liberales, Hermann Kinder y Werner Hilgemann. *Atlas Histórico Mundial, o. c.*

<sup>65</sup> La larga guerra que España mantiene con Marruecos entre 1909 y 1927 adquiere después de la crisis de 1909 (Desastre del Barranco del Lobo (Melilla); Semana Trágica) actualidad candente al finalizar la I Guerra Mundial. La Zona de Protectorado adjudicada a España en el tratado hispano-francés de 1912 es ocupada lenta pero sistemáticamente, partiendo desde Melilla, Ceuta y Larache. Tetuán es ocupado en 1913, Xauen en 1920. La resistencia marroquí se centra en la región de Yebala, en torno a El Raisuni, y en la región de Rif, feudo de Abd-el-Krim, ambos jefes de grupos irregulares. En la primavera de 1921 el general Fernández Silvestre se adentra en el Rif. Las tropas encabezadas por el propio general son arrolladas por los moros en el barranco que separa Igueriben y Annual. El general Silvestre pierde la vida y perecen más de ocho mil soldados en el derrumbamiento de la línea española de penetración. Se abre una investigación de las responsabilidades técnicas, confiada al general Picasso. Los resultados del proceso producen la sustitución del alto comisario, general Berenguer, y la caída del gobierno, siendo sustituido por el Marqués de Alhucemas, que forma gobierno el 22 de diciembre. La política seguida en Marruecos a raíz de la derrota de Annual es de transigencia llegándose a una paz con el Rausini. La conmoción emocional producida por el desastre marroquí es comparable a la de 1898, e incide en la política hasta el punto de que el 13 de septiembre de 1923 se produce el golpe de Estado del general Primo de Rivera y la dimisión de García Prieto, *Ibid.*

<sup>66</sup> Calvo Sotelo en 1932 se expresaba en los siguientes términos: “El problema económico fundamental español estriba en regularizar ciertos ríos y regar millón y medio de hectáreas, que hoy son de secano apenas productivo. Ello aumentará la renta nacional en varios miles de millones de pesetas por año; dará medios holgados a 150.000 familias más; consentirá el crecimiento demográfico; ofrecerá ancha base de consumo a las industrias periféricas, y permitirá nacionalizar el cultivo del tabaco, el algodón y el maíz, la cría de aves y la fabricación de abonos nitrogenados,

Sin embargo, los efectos de las obras acometidas no fueron tan expansivos como hubieran pensado el ministro y Primo de Rivera. Si es digno de mención el efecto favorable que provocó en empresas puntuales, tales como las siderúrgicas, aunque no puede decirse lo mismo de los beneficios causados en la economía nacional en su conjunto.

Cuando concluyó la guerra de Marruecos muchos se lanzaron a la compra de pesetas con la intención de beneficiarse de la previsible revalorización, compras que provocaron la subida de su cotización. Los especuladores, temerosos de no poder hacer efectivos sus pronosticados beneficios, comenzaron a vender, cayó de nuevo la peseta y el gobierno español decidió intervenir.

Trataron de frenar la caída del cambio, adquiriendo pesetas con divisas. Pero la suma de pesetas en circulación, como consecuencia de la especulación era demasiado grande. Desoyó las recomendaciones de la Comisión para el estudio de la implantación del patrón oro, encabezada por Flores de Lemus, que se oponía a "todo acto de reforma de nuestro régimen de cambio encaminado a conectar indisolublemente el nivel de los precios de la nación con el de los Estados rectores de la economía del mundo", y tampoco hizo caso de Charles Rist, a quien se llamó para que diera otra opinión que fuera más concordante con las pretensiones gubernamentales. En diciembre de 1929 el general Primo de Rivera reconoció públicamente el error que había significado la intervención y destituyó a su ministro de Hacienda. Un mes más tarde se veía obligado a dimitir también él.<sup>67</sup>

La agricultura<sup>68</sup> continuó siendo el sector más importante por lo que se refiere al volumen de producción y por lo que respecta al volumen de población empleada en el sector.

Por lo que se refiere a la situación de la Deuda Pública, cabe referirse a los ingresos obtenidos por este concepto recogidos en el siguiente cuadro:

**Ingresos por emisiones de Deuda Pública**  
**(Millones de pesetas y porcentajes)**

---

convirtiendo así en positivo el signo actualmente adverso de nuestra balanza comercial. No hay otro horizonte, ni cabe otra orientación. (...) El ahorro privado es tímido. Las inversiones hidráulicas son de rendimiento lejano y eventual. Interpóngase el Estado entre el capital particular y el servicio público, aportando su aval -que es garantía, no desembolso-, y el proceso reconstructivo de España seguirá sin más vacilaciones. Esa era nuestra concepción económica", Josep Fontana Lázaro, *La Hacienda en la Historia de España 1700-1931*, o. c.

<sup>67</sup> *Ibid.*

<sup>68</sup> Por lo que se refiere a los cultivos más significativos por su importancia en el total del comercio español, cabe decir que, naranjas, mandarinas y limones eran la principal fuente de divisas, por encima de las exportaciones de minerales y las clásicas españolas de vino y aceite

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
1926	220,0	19,1	200,9	120,5	299	-
1927	2,5	196,9	-184,4	-112,7	150	0,7
1928	484,8	59,1	425,7	253,8	175	48,0
1929	500,6	173,1	327,5	195,2	443	30,1
1930	0	68,3	-68,3	-40,9	-----	0,0
1931	0	70,8	-70,8	-41,9	-----	0,0

Nota: (1): Emisión de deuda pública del Estado; (2): Amortización de Deuda Pública; (3): 1-2; (4): (3) en términos reales; (5): Emisiones de la Caja Ferroviaria; (6): Porcentaje de las emisiones del Estado en las emisiones totales públicas. Fuente: Comín (1989).

Decía Calvo Sotelo (1931) que a medida que avanzaba el año 1926 se robustecía en su ánimo la decisión de consolidar la deuda flotante. Aunque sólo se hizo una emisión de Obligaciones del Tesoro -400 millones de pesetas- en abril de 1926, y no estaba seguro de poder eludir nuevas emisiones. “Mas ni esta misma incertidumbre, ni la consideración de otros factores bastaron para disuadirme del empeño. (...) Aunque parezca algo extraño, no faltaron partidarios de rehuir la consolidación. Alegaban que las emisiones de Obligaciones del Tesoro se cubrían sin ningún inconveniente, y que así como las últimas Obligaciones eran a cinco años, cabía alargar el plazo a seis o diez, con lo que desaparecía su defecto más sustancial: la perentoriedad Naturalmente, impugné tal orientación, estimándola del todo falaz, y recabé la autorización para consolidar. En el Consejo que aquel otoño tuvo lugar en Barcelona, se habló del particular, quedando convenida en principio la operación. Y ya puse manos a la obra, dialogando, como es usual en tales casos, con el Banco de emisión y los principales elementos bancarios. Todos, en general, aplaudieron el propósito, que la Bolsa acogió favorablemente, y todos hicieron amplios ofrecimientos”<sup>69</sup>.

---

<sup>69</sup> Es interesante referirse a las diferentes consolidaciones habidas desde comienzos del siglo hasta el momento del que estamos hablando, son las siguientes.

La imposición española del momento estaba constituida básicamente por un cuadro de impuestos de producto y, además, por un impuesto personal sobre la renta de las sociedades. Impuesto que constituyó una relativa novedad en el ámbito financiero internacional, pues, los únicos países que en aquella época habían implantado un Impuesto Personal sobre Sociedades.<sup>70</sup> En este entorno, en apariencia, la única carencia la constituía la inexistencia de un impuesto personal sobre la renta de las personas físicas<sup>71</sup>.

Consolidaciones	Interés de la deuda que se convierte (%)	Interés ponderado medio de la nueva deuda (%)	Diferencia de interés en relación a la deuda del Tesoro consolidada
1900 (Villaverde)	5	5,15	0,15
1902 (Rodrigáñez)	3,14	4,61	1,47
1906 (Amós Salvador)	3	4,07	1,07
1908 (Sánchez Bustillo)	3	4,01	1,01
1917 (Alba)	4,36	4,64	0,28
1919 (Cierva)	4,22	4,24	0,02
1927 (Calvo Sotelo)	5,25	5,13 o 4,96	0,12 o 0,29

Fuente: José Calvo-Sotelo. *Mis servicios al Estado. Seis años de gestión*. Imprenta Clásica Española. Madrid. 1931

<sup>70</sup> Manuel Lagares Calvo, "Flores de Lemus y el Proyecto de Impuesto sobre las Rentas y Ganancias de 1926", *Hacienda Pública Española*, núm. 36, pp. 19-33.

<sup>71</sup> Con la idea de facilitar la comprensión de la situación del fisco en esta etapa se transcriben las cartas en las que aparecen las firmas de Primo de Rivera y de Calvo Sotelo, respectivamente en las que se perfilan las líneas de actuación de la Hacienda del momento: "Establecimiento de la contribución progresiva sobre el capital consolidado, que será valorado básicamente por Juntas Locales. Simplificación y reducción de impuestos. Dar elasticidad a los impuestos directos, a fin de que el Gobierno pueda fijar entre un límite máximo el porcentaje necesario para cubrir las obligaciones del ejercicio económico. Llegar al presupuesto de 3.500 millones de pesetas de ingresos, destinando 200 millones a amortización de Deuda Pública. El próximo presupuesto, que se presentará nivelado, ha de contener la reforma tributaria. Vigencia de dos años para los presupuestos. Creación de la cédula o tarjeta de ciudadanía".

A lo que Calvo Sotelo contestaba en los siguientes términos: "Conforme, en gran parte, con el índice propuesto. Advertiré, sin embargo: a) Que la alusión descarnada al impuesto sobre el capital puede alarmar excesivamente, pues se trata de la forma más aguda de la moderna tributación, que no hace dos semanas produjo una gran crisis en Francia. b) Que la oferta de reducir impuestos puede sugerir esperanzas también desmedidas. Enunciaría el programa tributario del Gobierno de este modo: a) Reforma tributaria, que perseguirá como fin económico la nivelación del presupuesto, sin perjuicio de ensanchar los límites de la actual para que ninguna zona de las necesidades nacionales quede fuera y como objetivo social modificar la actual distribución de la carga tributaria con mayor gravamen de las rentas altas; para esto sería preciso gravar la renta global con imposición progresiva. b) Convertir los impuestos de producto en impuestos sobre la renta. c) Gravar el patrimonio con un impuesto complementario del de la renta. d) Reformar el impuesto de sucesiones. e) Crear un gravamen sobre los consumos suntuarios. f) Reformar el régimen de propiedad, haciendo paralelos el mal aprovechamiento de la tierra y la mayor cuota...", Enrique Fuentes Quintana. "El sistema tributario español", *Diario Arriba*, 19 de enero de 1954, en Albiñana (1969).

Según expone el profesor Lagares<sup>72</sup>, los tres tributos fundamentales procedían de unas bases sentadas ya hacía casi un siglo. En concreto, las Contribuciones Territoriales Rústica, que gravaba los rendimientos procedentes de los bienes de naturaleza agraria, y Urbana, que recaía sobre la propiedad inmueble urbana, acaecidas en la Reforma de 1845, formaba dos de los pilares básicos de este tipo de imposición, mientras que el tercer tributo lo configuraba la contribución territorial, que tampoco venía a ser novedad alguna, en lo que a imposición se refiere, ya que en 1900 apareció con la forma de Subsidio de la Industria, Comercio y Profesiones.

Uno de los principales problemas de la hacienda del momento era el estancamiento de la recaudación de la Contribución territorial desde comienzos de siglo. Pero la trascendencia de este hecho no sólo radicaba en que la agricultura era un sector de gran importancia en la esfera económica española y las fuentes de ingresos públicos se veían reducidas considerablemente, sino que el principal problema era la ocultación lo que provocaba una desigual distribución de las cargas públicas. La Administración Tributaria estaba poco capacitada y mal organizada y no facilitaba la recaudación, de manera que los ingresos obtenidos eran insuficientes para hacer frente a los crecientes gastos públicos.

Pero la insuficiencia de recaudación no constituía el problema más grave sino que aquella se veía eclipsada por la falta de equidad, ya que se conjugaban sin problema alguno, numerosos supuestos de no sujeción con duplicidades de gravamen, así como tipos de gravamen fijos, progresivos y proporcionales en un mismo impuesto. En este escenario, la necesidad de reforma clamaba incesante.

Tras el lento proceso seguido, años atrás, para la reforma de la imposición directa española, de la mano de Calvo Sotelo, en 1926, se adopta uno de los proyectos más ambiciosos en lo que a remodelación de la imposición española se refiere<sup>73</sup>. Lamentablemente, esta fase queda en los anales históricos como un momento en el que las ideas reformistas fueron geniales pero no pasaron de ser más que un fastuoso proyecto, por razones de tipo político y social, más que por las dificultades técnicas y administrativas, que si bien eran patentes e innegables, quedaron eclipsadas por los problemas antes aludidos.

---

<sup>72</sup> Manuel Lagares Calvo, "Flores de Lemus y el Proyecto de Impuesto sobre las Rentas y Ganancias de 1926", o. c., pp. 19-33.

<sup>73</sup> El profesor Fuentes Quintana al referirse a esta reforma en un artículo publicado en el diario "Arriba" del 28 de marzo de 1954, se pronunciaba en los siguientes términos: "Calvo Sotelo pensó en aumentar la presión tributaria, procurando su mejor distribución. La imposición de la renta fue el medio. En el verano de 1926, ayudado por Gómez de la Serna, Calvo Sotelo elaboró una "reforma en el régimen de tributación" que se basaba en gravar personalmente "las rentas y ganancias de todas clases"; el torbellino de pasiones, que había girado entonces sobre la reforma de la contribución territorial -estuvo a punto de costarle la dimisión-, se trasladó al nuevo tributo".

En 1926 la imposición directa española no sólo carecía de un Impuesto personal sobre la Renta de las Personas Físicas, sino que, además, soportaba todos los inconvenientes derivados de un sistema de imposición de producto falto de elasticidad, con graves incoherencias en su propia estructura interna y con una Administración escasa, poco capacitada y mal organizada en sus tareas.

Los resultados, en consecuencia, no podían ser otros que la insuficiencia permanente y la inequidad más completa en la distribución de la carga tributaria y a cambiar tales resultados -propugnando para ello un cambio completo en el sistema tributario vigente y en la organización administrativa encargada de gestionarlo- se dirigió el proyecto para la implantación de un impuesto sobre rentas y ganancias sometido a información pública en 1926<sup>74</sup>.

Calvo Sotelo se dejó influir por Primo de Rivera<sup>75</sup>, en su idea de implantar una contribución única sobre la renta y el 17 de noviembre de 1926 daba fin al proyecto de "impuesto sobre las rentas y ganancias de toda clase", en el que se hacía subsistir a las contribuciones territorial, industrial y de comercio, y sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria. No se fijaban los tipos de gravamen en el proyecto, aunque sí se establecía que el tope máximo del 10 por 100, sin perjuicio de que Calvo Sotelo era partidario de un impuesto progresivo, en aras a conseguir una equitativa distribución de las cargas públicas, según la capacidad económica de los contribuyentes.<sup>76</sup> Proyecto que, cabe decir en este momento, tampoco tuvo éxito alguno, quedándose como una idea

---

<sup>74</sup> Manuel Lagares Calvo "Flores de Lemus y el Proyecto de Impuesto sobre las Rentas, o. c.

<sup>75</sup> A este respecto cabe referirse a las palabras del profesor Fuentes Quintana recogidas en "De Economía" (1955), se pronuncia en los siguientes términos: "La idea de establecer un Impuesto sobre las Rentas y Ganancias no constituía más que una hábil derivación -efectuada por Calvo Sotelo- de una primitiva propuesta de imposición progresiva sobre el capital que el general Primo de Rivera había ligeramente diseñado a finales de 1925. La primera tarea que se impuso el futuro ministro de Hacienda, Calvo Sotelo fue, pues, la de desviar la propuesta del Dictador hacia un proyecto más moderado y realista de gravamen de la renta personal. La argumentación utilizada para ello no fue otra que la de exponer someramente ante el Jefe de Gobierno los perniciosos efectos que sobre los inversores tendría este tipo de imposición y, sobre todo, advertir y subrayar el hecho de que el intento de implantación de un impuesto sobre el Capital había provocado dos semanas antes una importante crisis política en Francia. Tales argumentos fueron suficientes para derivar la siempre "peligrosa" idea de un gravamen sobre el capital hacia los más convencionales campos de la tributación sobre la renta", Manuel Lagares Calvo, "Flores de Lemus y el Proyecto de Impuesto sobre las Rentas y Ganancias de 1926". o. c.

<sup>76</sup> *De Economía* (1955), recoge las palabras del ministro en las que se pronuncia partidario del impuesto progresivo en aras a "... obtener la igualdad del sacrificio, que es la verdadera esencia, la médula, la raíz de la equidad fiscal y de la justicia tributaria.

Pero es preciso realizar una ordenación de la conducta ciudadana para el logro del saneamiento fiscal que, desde este punto de vista, existe cuando no se produce el fenómeno morboso de la ocultación."

ambiciosa e innovadora, pero que no pasó de ser un novedoso proyecto de remodelación de la fiscalidad española<sup>77</sup>.

A pesar del fracaso, en lo que a establecimiento definitivo del proyecto liderado por el ministro Calvo Sotelo, merece atención la referencia a los objetivos por él pretendido, ya que sirvió de base para la aprobación posterior de la Contribución General sobre la Renta, unos años después. Ya que fue el informe de la Comisión dirigida por Flores de Lemus, que rechazó el proyecto de Calvo Sotelo como base de la futura Contribución General sobre la Renta adoptada en 1932 de la mano de Carner.

La Exposición de Motivos del Proyecto establecía nítidamente cual era la situación fiscal del momento y los objetivos perseguidos, así se recogen las pretensiones expuestas:

“Prescindiendo de algunos recursos que en el casillero presupuestario oficial figuran impropriamente como contribuciones directas y, prescindiendo del impuesto minero, que por su moderado rendimiento es de importancia subalterna, las tres columnas de nuestro actual régimen de imposición directa, son: la Contribución territorial (Rústica y Urbana), la Industrial y la de Utilidades. Los tres son impuesto de producto -excepto, en parte, el más moderno y el más científico de ellos, el de Utilidades, el cual ofrece algunos aspectos de imposición personal- que gravan, partiendo desde un punto de vista objetivo, formas distintas de la renta nacional, sin propósito de abarcar la totalidad de aquellas, y menos todavía de medir la capacidad tributaria de las personas, que son las que pagan los impuestos. Esta capacidad no puede, en efecto, apreciarse tomando en consideración cada renta aisladamente, prescindiendo de las demás y hasta prescindiendo a menudo de deducir de esa renta aislada las partidas que la disminuyen. De un impuesto personal no hay atisbo en nuestro régimen tributario, como no sea incluyendo en él las Haciendas locales, y fijándose en la forma rudimentaria, apenas diferenciada de la simple y medioeval capitación, del Impuesto de cédulas personales<sup>78</sup>.

La necesidad de establecer un verdadero impuesto personal sobre la renta de las personas físicas ya se venía vislumbrando desde hace más de un siglo, sin embargo, en este momento parecían darse los elementos fundamentales para el definitivo establecimiento. En palabras del profesor Fuentes:

---

<sup>77</sup> Fontana, recoge palabras que Calvo Sotelo formularía, en similares términos a los de Alba: “La receta de nuestros males, por ser de índole económica, se ahogará en germen ente el quietismo obstinado de gran parte de las clases conservadoras. La incompreensión egoísta de multitud de ciudadanos pudientes (...) puede depararnos días desastrosos, porque las aguas representadas se sueltan en torbellino cuando rompen las esclusas”, Josep Fontana Lázaro, *La Hacienda en la Historia de España 1700-1931*, o. c.

<sup>78</sup> Bañares (1945).

“Durante el ejercicio 1926-27 fue preocupación del ministro de Hacienda, Calvo Sotelo, cubrir este objetivo. Se elaboró así el “Proyecto de impuestos sobre rentas y ganancias”, que fue sometido al dictamen de una Comisión presidida por el insigne economista Antonio Flores de Lemus. El dictamen -pese al tiempo transcurrido, como otros muchos de los elaborados por su autor- tiene hoy la lozanía y actualidad que el día en que se emitiera. Y en él se contienen las normas más acertadas que habrían de regir un ortodoxo futuro de nuestro sistema fiscal. El establecimiento del nuevo gravamen, contribución personal y general sobre la renta, se consideraba imprescindible. Cubrir con suavidad las necesarias etapas, pero lograrlo, era la cuestión difícil, que el dictamen resolvía a través, en una etapa inicial, de la supresión de contradicciones e incoherencias del sistema fiscal entonces vigente, y por el establecimiento, en otra ulterior, del impuesto, comenzando por las más elevadas rentas, para terminar por sucesivos pasos extendiendo a todos el gravamen, con las necesarias supresiones de los viejos impuestos que interfiriesen en la nueva contribución”<sup>79</sup>.

Como se dijo antes, el Proyecto pretendía la absorción de la imposición sobre el producto por parte de un impuesto que recayera sobre la renta global, tratando así de dar cumplimiento al objetivo de generalidad, pues recaería sobre toda la población y sobre todas las rentas percibidas, dotándolo de la progresividad necesaria<sup>80</sup>.

Además como se refiere el profesor Lagares:

“el Impuesto sobre la Renta Personal gira sobre la capacidad de pago reflejada a través de la renta y la renta ha venido constituyendo tradicionalmente el principal índice de la capacidad tributaria, mientras que el patrimonio o el gasto personal sólo han alcanzado la categoría de índices complementarios en los sistemas tributarios actuales. En consecuencia, un impuesto sobre la renta personal es -por definición- un tributo que parece cumplir también adecuadamente con la justicia o equidad en el reparto del coste del sector público. Además, un impuesto personal sobre la renta supone generalmente tarifas progresivas de gravamen, lo cual permite garantizar la suficiencia en el tiempo a través de la flexibilidad de las

---

<sup>79</sup> Enrique Fuentes Quintana, “El sistema tributario español”, Diario Arriba 19 de enero de 1954, o. c.

<sup>80</sup> El profesor Fuentes Quintana en el diario “Arriba” del 2 de marzo de 1954 se refería a la “reforma fracasada” como “(...) la que proyectó en nuestra Hacienda José Calvo Sotelo en 1926. Su intento de personalizar nuestro sistema fiscal dotándolo de progresividad, suprimiendo sus incoherencias y contradicciones internas, revistiendo de vigor y comprensión al nudo de la obligación tributaria, es el que define y singulariza la obra fiscal de Calvo Sotelo. El tiempo, cuyo crédito es a la vez más urgente y cuantioso para un ministro de Hacienda, le impulso el dejar más bien inquietudes y experiencias que una auténtica reforma fiscal”.

recaudaciones y, si se admite el decrecimiento de la utilidad marginal de la renta - hipótesis mantenida por los autores del proyecto según confesaban en la exposición de motivos del mismo-, esta progresividad permite también garantizar la equidad vertical en el tratamiento de los contribuyentes a través de la igualdad en el sacrificio”<sup>81</sup>.

Es cierto que la cuestión de la progresividad preocupaba al ministro sometió a gravamen de forma distinta a las rentas del capital fijas y a las variables<sup>82</sup>. “Esta reforma aspiró a establecer mayor paridad entre el gravamen de las rentas de capital fijas y el de las variables, aunque claro es que por su distinta naturaleza han de tributar siempre en mayor medida las segundas”<sup>83</sup>. La base de tributación la constituía la obtención de renta y no el consumo o el capital, como se había pretendido en épocas pasadas.

En otro orden, este proyecto pretendía la sustitución del sistema de impuestos de producto por, como dice el profesor Lagares (1976), “un sistema de gravamen mediante “cédulas distintas que recayesen sobre cada uno de los rendimientos que, posteriormente integrarían la renta imponible”.

Así, la definición de la renta imponible se efectuaba clasificando previamente a ésta en cinco categorías independientes:

- 1.- la renta derivada de la propiedad inmueble.
- 2.- la renta producida por el capital mobiliario.
- 3.- los beneficios de la explotación del suelo.
- 4.- los beneficios comerciales e industriales y

---

<sup>81</sup> Manuel Lagares Calvo “Flores de Lemus y el Proyecto de Impuesto sobre las Rentas y Ganancias de 1926”, o. c..

<sup>82</sup> Así el Real decreto-ley de 2 de enero de 1928 elevó la imposición de las rentas fijas del capital de la siguiente forma:

Antes de 1928 Decreto-ley de 2 de enero	
Retribuciones de capitales que	
no excedan del 4 por 100 del	
valor nominal .....	5,50%6,00%
Que excedan del 4% y sean	
Inferiores al 6% .....	5,50%6,50%
Del 6 al 7 por 100 .....	5,75%7,00%
Del 7 por 100 en adelante .....	5,75%7,50%

<sup>83</sup> Calvo (1931).

#### 5.- las retribuciones del trabajo<sup>84</sup>.

“Finalmente, resulta necesario subrayar asimismo cómo se separaban en la definición de las distintas categorías de renta las derivadas de la propiedad inmueble de los beneficios de la explotación del suelo. Frente al criterio tradicional de la Contribución Territorial Rústica, que sujetaba a gravamen de forma indiscriminada tanto una como otra clase de rendimientos, el Impuesto sobre Rentas y Ganancias pretendía diferenciar el tratamiento tributario de los rendimientos de la propiedad y de los beneficios de las explotaciones y, para evitar la doble imposición que pudiera resultar respecto a la renta dominical en el caso de que la explotación agraria se llevase a término directamente por el propietario, establecía que en la determinación del beneficio de la explotación del suelo se considerase como gasto deducible en todo caso la citada renta dominical”<sup>85</sup>.

En la aplicación de la tarifa se efectuaban dos tipos de liquidaciones; la primera, por categorías de renta, y la segunda liquidación complementaria sobre suma de categorías de renta<sup>86</sup>. Pero el dictamen de la Comisión pretendía que la implantación de la contribución sobre la renta se hiciera de forma gradual, empezando por las más elevadas, descendiendo gradualmente hasta el mínimo de exención.

Además, trataba de establecer progresivamente el impuesto, en el que según Sardá (1946) se comprendían dos aspectos:

“uno, por el que se dividía la renta en “escalones” a efectos de entrar en el

---

<sup>84</sup> Respecto a este tipo de rentas es interesante recoger el juicio del artífice de la reforma: “Por primera vez llamábamos a la tributación a los obreros, cuando sus emolumentos anuales excediesen de 3.250 pesetas, así como a las clases de tropa -hasta entonces también exentas- en cuanto rebasasen igual límite; y el mosaico de múltiples epígrafes se redujo a un par de ellos: uno, con su escala correspondiente del 3 al 12 por 100, para todos los empleados del Estado, la Provincia y el Municipio, fuesen activos o pasivos, y otro, con escala del 2,50 al 11 por 100, para los particulares. Naturalmente la reforma suponía una evidente desgravación, con la que calculábamos que había de perder el Tesoro de 24 a 27 millones de pesetas por año. Y para compensar esta mengua, siquiera fuese parcialmente, establecimos un ligero aumento en cierto epígrafe de la tarifa 2ª de Utilidades (que grava los rendimientos del capital) y, en el Impuesto del Timbre exigible por billetes de ferrocarril. Pero las compensaciones importaron menos del 50 por 100 de la pérdida”, José Calvo-Sotelo. *Mis servicios al Estado*. o. c.

<sup>85</sup> Manuel Lagares Calvo “Flores de Lemus y el Proyecto de Impuesto sobre las Rentas y Ganancias de 1926”, o. c.

<sup>86</sup> El proyecto no fija tipos de gravamen. Se limita a señalar el 10 por 100 como máximo en las liquidaciones parciales; la tarifa se señalará en la Ley de Presupuestos de cada año. Este sistema presta al impuesto gran elasticidad, permitiendo plegarlo a las varias circunstancias -críticas o propicias- por que atravesar pueda la economía nacional. De este modo, un refuerzo de ingresos no exigirá la creación de nuevos tributos o la reforma de los existentes; bastará para lograrlo retocar los tipos impositivos, al margen siempre de las esencias del sistema, que se conservarán intactas. El ejemplo de Inglaterra, que ha recorrido en su “Income Tax” todos los matices de graduación impositiva, desde los dos peniques a seis chelines por libra, o sea, del 0,83 al 30 por 100, y orillando con ese impuesto los más graves contratiempos -desde la guerra de Crimea a la Europa, pasando por la sudafricana- no puede ser más elocuente, Bañares (1945).

nuevo tributo; otro, en que proponía que los impuestos de producto sufrieran una reducción proporcional para aquellas rentas que entraran a tributar por el nuevo impuesto. Esta segunda parte era importante, ya que implicaba la posibilidad de extender hasta el último límite el impuesto de renta, sustituyendo a la imposición de producto”.

## 2. De Carner a Navarro Rubio

Sobre esta cuestión dice Tamames (1999) que el 1 de enero de 1931 España contaba, según datos del censo de 31 de diciembre de 1930, con 23.500.000 habitantes, con una densidad de 47 habitantes por kilómetro cuadrado, inferior a la del resto de Europa occidental. Esta baja densidad reflejaba el débil pulso demográfico de la España contemporánea. Uno de los hechos más significativos fue el cambio de signo de las migraciones exteriores. Durante los primeros treinta años fueron de intensa emigración neta, con saldos anuales medios de más de 40.000 personas hasta 1920, de 26.000 entre 1921 y 1925, y de 6.200 entre 1926 y 1930. Durante esos treinta años, salieron de España, en cifras netas, 975.000 personas; en su inmensa mayoría a los países hispanoamericanos. En 1931 la tendencia cambió, y durante todo el período republicano, el saldo migratorio fue favorable a la inmigración; a excepción de los años 1935 y 1936, en que empezaron a apreciarse leves indicios de un nuevo arranque emigratorio. Este retorno se debió fundamentalmente a la depresión económica internacional, que afectó fundamentalmente a los países hispanohablantes.

La situación de la Deuda Pública en este momento se expresa de manera clara y gráfica en el siguiente cuadro:

### Ingresos por emisiones de Deuda Pública (millones de pesetas y porcentajes)

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
1932	523,0	79,3	443,7	266,3	56,5
1933	607,7	90,9	516,8	324,8	79,9
1934	549,2	95,4	453,8	277,7	75,0
1935	316,1	89,6	226,5	137,9	41,3

Nota: (1) Emisión de Deuda Pública del Estado; (2): Amortización de Deuda Pública; (3) 1-2; (4): 3 en términos reales; (5) Porcentaje de las emisiones del Estado en las emisiones totales públicas. Fuente: Comín (1989)

El ministro de la Segunda República, Carner implantó en virtud de la ley de 20 de diciembre de 1932 la Contribución general sobre la renta. Cuando se establece este

conato de imposición personal sobre la renta de las personas físicas, ya se había aprobado una verdadera imposición personal sobre la renta de las personas jurídicas diez años antes. Es por esto por lo que la nueva ley reguladora sólo se refiere al gravamen de personas físicas<sup>87</sup>.

Dice Albiñana (1976a) que como había vaticinado Calvo Sotelo su propuesta de 1926 fue un “germen que florecerá cualquier día, si (...) el Parlamento quiere de veras acometer el gran problema de modernizar nuestro sistema tributario”. Y aunque el ministro Carner en febrero de 1932 consideraba “catastrófica” la introducción de un impuesto sobre la renta por falta de adecuada organización administrativa, se promulgaba la Ley de 20 de diciembre de 1932, que creaba la Contribución General sobre la renta como un gravamen complementario (esto es, a partir de 100.000 pesetas de renta imponible, según su artículo 18) y no principal, pues los impuestos de producto (hoy llamados “a cuenta”) se deducían de los ingresos para determinar la base imponible, como si se tratara de meros “costes fiscales”, manteniendo, por tanto, el sistema de imposición real como básico e independiente.

La Exposición de motivos de la Ley reconoce la carencia de un elemento impositivo esencial, que por otra parte, ya había sido adoptado en otras economías desarrolladas<sup>88</sup>. Esta ley establecía el gravamen sobre la renta neta, que se configuró como la diferencia entre la renta imponible y los gastos correspondientes, deducibles de estos ingresos netos. Justifica la exclusión de ciertos ingresos, que según el profesor Albiñana

“Pudiendo ser estimados como renta en una concepción teóricamente perfecta, no lo son a efectos fiscales por los siguientes motivos: la dificultad técnica de su comprensión y el hecho de estar gravados ciertamente con altos tipos en otras contribuciones del Estado. Y se confiesa que el concepto amplio de renta en que se basa el proyecto no tiene exclusivamente en cuenta el origen de los ingresos, su periodicidad ni empleo; sin embargo, el primer paso para la imposición en

---

<sup>87</sup> En este sentido se refieren, entre otros preceptos, los artículos 2, 3 y 4 de la Ley y el artículo 1 del Decreto de 15 de febrero de 1933 y el apartado primero de la Circular de 15 de marzo de 1934.

<sup>88</sup> El tipo de imposición que se implantaba en España en la década de los años treinta, queda claramente sintetizada en las palabras que recoge la Orden ministerial de 2 de diciembre de 1933, en la que refiere lo siguiente; *De los preceptos de dicha Ley*, refiriéndose a la Ley de 20 de diciembre de 1932, “así como del preámbulo del proyecto, se desprende claramente que no es tal contribución un recargo de las existentes ni transformación, refundición o sustitución de las mismas. Es un gravamen que, respetando íntegramente los impuestos establecidos, y sin introducir modificación de los mismos, se crea, con independencia de éstos, como tributo de imposición personal, aunque incompletamente desarrollada, y con modalidades especiales y distintas, tomando por base el total importe de la renta, con deducción, para determinar aquella, de las cargas, gravámenes, impuestos y contribuciones directas e indirectas satisfechas por el titular, a más de otro conceptos”.

función de la capacidad efectiva del contribuyente estaba dado en España<sup>89</sup>.

Así, según su artículo cinco la renta neta estaría constituida por

“la suma anual de los ingresos o rendimientos, que se clasificaban de la siguiente forma:

- a) Los procedentes de la propiedad, posesión, uso y disfrute de los inmuebles y derechos reales.
- b) Los de los capitales no comprendidos en el epígrafe anterior.
- c) Los de las explotaciones agrícolas y ganaderas.
- d) Los de las explotaciones mineras.
- e) Los de los negocios comerciales e industriales.
- f) Los de la propiedad intelectual y de la posesión de patentes, marcas y concesiones.
- g) Los del ejercicio del trabajo u ocupación lucrativa.
- h) Los de pensiones o haberes pasivos.
- i) Los de cualquier clase de utilidad o beneficio no comprendido en los epígrafes anteriores”.

Para la determinación de la base imponible es preciso deducir de los ingresos brutos anteriores los gastos necesarios para su obtención, previstos en el artículo seis:

- a) Gastos necesarios para la obtención, conservación, mantenimiento y seguro.
- b) Los de amortización.
- c) Contribuciones y cargas en cuanto afecten a rentas computadas.
- d) Los intereses de capitales ajenos empleados en los negocios y las deudas personales, cuya obligación resulte de documento público.

Además, para completar el concepto de renta, se concreta el término incluyendo los posibles incrementos patrimoniales que pudieran darse, previstos en los artículos siete y ocho. Así, se establece que se imputará “cualquier clase de utilidad o beneficio no comprendido en los epígrafes anteriores”, es decir, todo tipo de beneficios o incrementos patrimoniales. Para precisar el concepto con más nitidez, el artículo siete establece que

---

<sup>89</sup> César Albiñana García-Quintana. “Evolución histórico-normativa de la contribución sobre la renta. La Acción Administrativa 1956. Evolución histórica del sistema fiscal español”, *Boletín de Estudios Económicos*. Diciembre, nº 99. XXXI, 1976.

no se consideran ingresos constitutivos de renta algunos conceptos como los incrementos de patrimonio que procedan de herencias, legados y donaciones o de premios de la Lotería Nacional, seguros y adquisiciones de patrimonio a título oneroso.

El artículo siete prosigue en los siguientes términos: “se considerará renta imponible la ganancia obtenida de la enajenación de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, siempre que su adquisición se haya verificado con menos de tres años de antelación, habida cuenta del valor del dinero en ambas fechas”.

Se gravan, por tanto los beneficios obtenidos, de forma ocasional, en la enajenación de elementos patrimoniales que fueron adquiridos a título oneroso, presumiéndose razones especulativas en tal adquisición, pues se establece el límite temporal entre la compra y la venta de tres años.<sup>90</sup> Se incluye como renta imponible, según el artículo once los beneficios que se obtengan por la diferencia de cotización de valores, en las operaciones al contado o a plazo.

Tras la guerra civil la economía española está muy debilitada, falta de divisas, de oro y con una escasa capacidad de producción, queda supeditada a un régimen de importaciones de materias primas y bienes de equipo, con el agravante de que la Segunda Guerra Mundial dificulta el aprovisionamiento, implantándose un intervencionismo rígido en todos los sectores de la economía y la producción.

Las divisas de las que se disponía para atender el pago de las importaciones eran mínimas, además la agricultura, acompañada de desfavorables condiciones climáticas, se desarrolló en un plano de estancamiento que llevó a que las hambrunas se generalizaran, siendo decisiva durante algunos años la ayuda del trigo argentino.

La población española tampoco presentaba mejor situación, se abría un difícil panorama, al margen de la disminución de la población, habían quedado destruidos, total o parcialmente gran cantidad de viviendas, puentes, carreteras, locomotoras,... Era imprescindible, por tanto, la reconstrucción económica, que se intentó abordar a través de una política autárquica, siendo prioritario el reestablecimiento y la protección de la industria nacional.

El Estado intenta conseguir la autarquía<sup>91</sup> económica aunque como consecuencia del estrangulamiento en el comercio exterior es prácticamente irrealizable. Como expresión legal de esta pretendida autarquía, se pueden mencionar las leyes de

---

<sup>90</sup> En similares términos se pronuncia el artículo 14 en el que se citan “los beneficios de los negocios de especulación, cualquiera que sea su forma y objeto”, gravando en este caso beneficios obtenidos de forma habitual y no ocasional, como es el caso más arriba mencionado.

<sup>91</sup> Simón (1996) precisa que tras la finalización de la Guerra Mundial se votó la resolución de la ONU en virtud de la cual se retiraron de Madrid todos los embajadores de naciones extranjeras, salvo los de Argentina, Vaticano y Portugal, además, los franceses cerraron la frontera con España hasta principios de 1948. Francisco Simón Segura, *Manual de Historia Económica Mundial y de España, o. c.*

Protección y Fomento de la Industria Nacional y la Ley de Ordenación y Defensa de la Industria Nacional, ambas de 1939. A juicio de González (1999a) en 1939 la restricción activa más importante en términos de supervivencia era el contexto exterior.

Un ejemplo de esta situación de autarquía y reconstrucción lo refleja González (1997) al decir que el día 9 de agosto de 1939 Franco nombró a Benjumea ministro de Agricultura y encargado de Trabajo. Era el segundo gobierno que componía el general después de la guerra. En este decenio de 1940 los gobiernos de Franco hubieron de afrontar graves dificultades. La economía debía recuperar su pulso con el capital humano gravemente dañado, mucho capital físico inutilizado y apremiantes problemas de escasez. En la producción agrícola estos problemas imponían una pesada factura sobre el bienestar de los supervivientes<sup>92</sup>.

Entre 1940 y 1950 la economía española aparece virtualmente estancada. Calculando las tasas de crecimiento anual, antes de 1948, todavía se observan bastantes años de crecimiento de producto con tasas negativas. Una economía atrasada, con claro predominio de la agricultura, hace que la marcha espasmódica de este sector imponga su impronta sobre la producción global. Una parte de este retroceso es consecuencia de la propia guerra civil, otra es el resultado de las circunstancias externas de aislamiento y cuarentena durante la guerra mundial y su inmediata posguerra. Pero una gran parte es fruto de la política económica con la que se abordó la reconstrucción y a ella debe ser atribuida. El crecimiento del producto interior bruto entre 1940 y 1950 apenas sobrepasa el 1%.

El segundo elemento de la década fue la inflación. Pese a que los indicadores no son muy buenos todos ellos presentan una tendencia de ascensión aguda y preocupante de los precios. Durante la primera mitad de la década, los precios suben a la velocísima tasa del 11% anual acumulativo, y en este primer decenio todavía se detectan tasas de subida de un 13,3%.

---

<sup>92</sup> Además, la guerra mundial oscurecía enormemente el horizonte. Languidecieron las importaciones de manufacturas y materias primas esenciales para la reconstrucción. Inclinas como estaban algunas autoridades hacia los esquemas germanófilos, no cabía pensar en una neutralidad tan estricta como para aprovecharse del escenario y comerciar con los dos bandos en lucha. Al menos ideológicamente, en los momentos iniciales, España parecía alinearse en uno de ellos y no era fácil conseguir la confianza del otro para obtener los inputs necesarios a nuestro maltrecho aparato productivo. Lo peor fue que el resultado de la guerra mundial agravó aún más las dificultades del régimen. El bloqueo terminó por estrangular nuestras posibilidades de comercio. Por último, una burocracia pesadísima, el recelo a los mecanismos de mercado y la rigidez de la propia gestión militar con la que se condujo la política industrial en los primeros años desplazó nuestra economía hacia algún punto interior de la frontera de posibilidades productivas. Sobre todo, las autoridades, parecían ubicar sus prioridades primando a la industria en aras de un prestigioso proceso de industrialización autárquica. Era, en parte, una cuestión de adaptación a las restricciones externas; pero era además una opción consciente con vistas a la legitimación por las obras, Manuel Jesús González González, "Joaquín Benjumea Burín" en Fuentes (1997).

Pero si inflacionista fue la primera mitad de esta década negra, la segunda no va a la zaga. Un 16,6% de crecimiento anual acumulativo es un crecimiento tremendo que termina descoyuntando los mecanismos ordinarios de la más sólida de las economías. Es más: esta década se cierra con la gran fiebre alcista del bienio 1950-1951, en el que los precios se elevan a un 18% en 1950 y nada menos que a un 28% en 1951. Habría que añadir el despilfarro de recursos que supone un sistema que distribuye por colas, que supone además una enorme pérdida de eficacia. Como además la inflación fue espasmódica e imprevista, no sólo dañó la eficacia asignativa al echar arena en las señales que constituyen el mecanismo de precios, sino que la dañó todavía más al dificultar enormemente el cálculo de los agentes, en una economía cuasi planificada sin orden ni concierto. La economía española en el decenio de 1940 conoce importantes dosis de paro con altas tasas de inflación, lo que niega patentemente los supuestos de *trade off* entre paro e inflación queridos por el pensamiento keynesiano. La inflación, por tanto, no sirvió de acicate al crecimiento<sup>93</sup>.

La restauración de la unidad monetaria del país se realizó a través de la Ley de 7 de diciembre de 1939. Denominada Ley del Desbloqueo, pues, según Fuentes (1997) el problema técnico que la ley afrontaba era la conversión de las operaciones financieras reflejadas en las cuentas bancarias durante la guerra civil en términos de una sola unidad monetaria, fundiendo las unidades de cuenta con idéntica denominación pero desigual capacidad adquisitiva existentes en las zonas republicana y nacional. Problema complejo que trató de resolverse con el apoyo de distintas alternativas técnicas y que permitió alcanzar la normalidad monetaria y de pagos en 1940.

El restablecimiento de la unidad monetaria fue acompañado de la vuelta al régimen de presupuesto. El pago de la deuda se restableció plenamente en 1939, se realizó una conversión de la deuda y se regularizó la situación del mercado de capitales al abrirse las bolsas de valores el 1 de mayo de 1940 y se estableció un régimen de doble presupuesto: el extraordinario, dirigido a liquidar los pagos pendientes de la Hacienda de guerra, y el ordinario, para el que se fijaron límites estrictos en las tasas de su crecimiento<sup>94</sup>.

Benjumea tuvo un importante papel como reformador del sistema monetario. En 1946 promulga la Ley sobre Acuñación de un Nuevo Sistema Monetario. Empieza por señalar qué necesidades nacionales obligaron a privar de curso legal a la moneda de plata en 1939, y a retirar la de bronce, en 1940. Luego, sin moneda de plata, en 1939 en el mercado, hizo falta crear signos monetarios divisionarios. Se hizo con urgencia e

---

<sup>93</sup> Manuel Jesus González González, *La economía española desde el final de la Guerra Civil*, o. c.

<sup>94</sup> Manuel Jesus González González, "Joaquín Benjumea Burín", en Fuentes (1997).

interinidad Por eso, mediante ley de 18 de diciembre de 1946 crea “las líneas generales de un sistema monetario en el que juega un papel principal el níquel y la plata, metales que por sus características físicas se entiende deben ser base de un plan que aspira a ser permanente.” Y así nació el sistema de monedas metálicas basadas en la peseta, con tres series de monedas cada una: 1) monedas de cinco, diez y veinticinco céntimos (cuproníquel); 2) monedas de 50 céntimos, una peseta y 2,50 ptas. (níquel puro); y 3) monedas de 5, 10 y 25 pesetas de plata. Durante mucho tiempo este sistema colmó las necesidades de moneda sin que las transacciones se resintiesen por inadecuación del volumen de piezas de tales características.

La segunda reforma en este campo tiene tanta o más importancia que la primera. El 31 de diciembre de 1946 vencía el privilegio de emisión de billetes concedido al Banco de España. Era hora de renovarlo y como tantas otras veces, su criterio fue no avanzar en los cambios más de lo requerido para garantizar los fines buscados. En este caso no consideró necesario nacionalizar el instituto emisor para garantizar los intereses generales que había de cumplir la institución. En ese discurso de defensa ante las Cortes del proyecto de ley de Ordenación Bancaria mantuvo una postura templada. Doble era la disyuntiva ante la que había de decidir: nueva ley de ordenamiento del banco emisor o “prórroga pura y simple de lo hoy estatuido”. Finalmente, “la personalidad jurídica del Banco de España, propia e independiente, se mantiene sin solución de continuidad”.

La notable ley de 31 de diciembre de 1946 implica una reordenación en toda regla del sistema de banca oficial, una reordenación destinada a perdurar. Restablece el Consejo Superior Bancario, suspendido durante la guerra, crea el Registro de Bancos y Banqueros, y concede al Banco de España, sin límite de tiempo, el privilegio de emisión. En el Banco de España considera suficientemente defendidos los intereses generales con la presencia de algún representante adicional a instancias oficiales en el Consejo, sin que los privados perdieran la mayoría; reordena la legislación que delimita las funciones de los bancos oficiales y las condiciones de la banca privada. Establece quién podrá usar la denominación de “banco” o “banquero” y algunos otros elementos sobre los que se cimentaría el futuro régimen del *status quo* bancario<sup>95</sup>.

---

<sup>95</sup>El 18 de julio de 1951 Franco prescinde de sus servicios y le otorga simultáneamente el título de conde de Benjumea. No debió de sorprenderle a un hombre que siempre se sintió interino, desde que inició aquellas espasmódicas estancias en el burgalés Hotel Condestable hasta las dilatadas jornadas en las grises habitaciones del Palace, primero, y del Ritz, más tarde. Sintió el segundo conde de Benjumea un gran alivio por la carga pesada de la que se había librado. Asistió a la toma de posesión de su sucesor Gómez del Llano pronunció su discurso de despedida y, raudo, corrió, sin aceptar coche oficial ni para volver a casa, a disfrutar de su intimidad: tomó vacaciones en Galicia, tras excusar su asistencia a la tradicional fiesta de La Granja, donde la sociedad política, artificial, un si es no es exhibicionista, lucía cargos o pergeñaba forzadas

D. Joaquín Benjumea ocupó la cartera de Hacienda durante el período que transcurre desde el 20 de mayo de 1941 hasta el 18 de julio de 1951.<sup>96</sup> Cuando Benjumea llega al Ministerio de Hacienda, las finanzas públicas se hallan en una situación maltrecha. La reforma Larraz se había congelado. Numerosos organismos autónomos hacían la guerra por su cuenta, ni siquiera operaban con los mismos criterios contables y de control monetario; por no hablar de control presupuestario, pues no estaban sus cuentas integradas en el presupuesto del Estado. Importantes monopolios de concesión estatal como Telefónica o la CAMPSA se hallaban en manos extranjeras. La deuda pública andaba a la busca de la ortodoxia perdida<sup>97</sup>.

Entra Benjumea, sigue el mismo autor, para sustituir a un ministro de gran importancia y peso, un hombre de la antigua CEDA, con buenas relaciones en el sector azul, de extensísima cultura y gran competencia técnica. Parece que la congelación de su famosa ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940 es una de las causas importantes de su dimisión. Acompasar al tempo política a lo que pudiera aceptar el sistema era el reto del posibilista heredero de Larraz. La encrucijada pasaba por hallar la forma de hacer que el sistema aceptara las dosis suficientes del amargo jarabe de la reforma.

Por otra parte, el debate respecto a la implantación definitiva de un auténtico impuesto sobre la renta de las personas físicas a mitad de siglo no estaba resuelto. Pero no sólo no se había adoptado una solución uniforme ni un verdadero impuesto personal sobre la renta sino que el debate continuaba abierto entorno al camino que debiera seguirse para su definitivo establecimiento.

La realidad fiscal del momento albergaba un conjunto de impuestos de producto, que no incluían todos los conceptos que debiera recoger un auténtico impuesto sobre la

---

despedidas. Se sentía dispensado de todos los formalismos de un mundo cuyas externas alharacas jamás compartió.

Manuel Jesus González González, M.J. "Joaquín Benjumea Burín" en Fuentes (1997).

<sup>96</sup> Según el profesor Fuentes (1997) parece que, al ser nombrado, Benjumea preguntó a Franco por las razones de su elección, y éste le respondió: "porque tú eras el único que te oponías a Larraz en el Consejo de Ministros". Así sucedía cuando D. Joaquín entendía de forma distinta las cuestiones económicas del país. En cierta ocasión se llegó a plantear en el Consejo que las escasas reservas disponibles se gastaran en el INI. Parece que Benjumea se opuso de inmediato: "yo me opongo a eso", dijo en caliente. Y Franco contestó: "bueno, si Benjumea se opone, nos oponemos todos".

Enrique Fuentes Quintana. 1997) *La Hacienda en sus ministros. Franquismo y democracia*. Centro de Investigaciones Sociológicas. Madrid.

<sup>97</sup> A punto de vencer la concesión del monopolio de emisión al Banco de España, no se tenía claro si ésta debía ser un instituto nacionalizado o continuar con su status privado. Para colmo, Europa ardía en una de las más sangrientas guerras del siglo; dos formas de entender el mundo - económico, político- dirimían su conflicto en el campo de batalla. España lamía las heridas en el suyo mientras saltaba de la no beligerancia a la neutralidad; el instinto de supervivencia de su gallego gobernante procuraba, entre tanto, sacar el mejor partido y adaptarse al vencedor, aunque éste no fuera de ideario político -y económico- homogéneo al suyo.

Manuel Jesus González González, M.J. "Joaquín Benjumea Burín" en Fuentes (1997).

renta, junto con una contribución general sobre la renta, en la que no se explicitaba de forma precisa la forma de inclusión de los incrementos patrimoniales. De tal manera que era manifiesta la carencia de una conexión entre los dos sistemas o formas alternativas de gravamen vigentes. El legislador, sin embargo, estaba lejos de preocuparse por esta falta de conexión entre el impuesto de producto y el impuesto de renta<sup>98</sup>.

La Ley de 16 de diciembre de 1940, llamada de reforma del sistema tributario, introdujo modificaciones que podrían haber sido fundamentales para la Contribución General sobre la Renta. A esta aportación legislativa se debe la generalización y personalización<sup>99</sup> del gravamen sobre la renta. Sin embargo, no todas las aportaciones fueron desarrolladas, de ahí que el éxito de la reforma, en lo que a imposición sobre la renta se refiere, no alcanzara el climax que de otro modo hubiera conseguido.

Después de lo que González (1999) denominó *franquismo de guerra*, tuvo lugar un proceso de industrialización protegido y estatista denominado por el autor como *industrialización mercantilista*. El proceso se apoyó en una política de sustitución de importaciones, unos tipos de cambio múltiples y un intenso proceso de inversión pública. La asimetría de precios de la agricultura frente a los de la industria atrajo recursos hacia ésta y generó una demanda derivada de mano de obra industrial que la oferta pudo atender con apreciable grado de elasticidad. En ella se basó el primer impulso de lo denominado como *reforma agraria silenciosa*.

De todas las políticas adoptadas interesa detenerse en la financiación de los fuertes flujos de inversión pública intensificados durante la década de 1950. Se hizo de manera

---

<sup>98</sup> Dice Albiñana que al reseñar la reforma de 1940 de la imposición sobre la renta personal de 1940, es obligado, además de justo, referirse a la reforma de don José Larraz, que rigió el Ministerio de Hacienda desde el día 9 de agosto de 1939 al 19 de mayo de 1941. Su reforma, a juicio del citado autor, fue la que el país necesitaba y permitía al término de la guerra civil. No existían otras opciones, pues tenía que responder a la estructura y a la situación de la economía española de entonces, y, al mismo tiempo, a la reestructuración social que hiciera irrepetible lo que acababa de suceder. Y estos objetivos estaban eficazmente reflejados en la Ley de 16 de diciembre de 1940. Aun más, me atrevo a afirmar que en la Historia legal del sistema tributario español no se conoce un intento más sereno, más vertebrado y más sincero al servicio de la redistribución de las rentas y de los patrimonios personales que el contenido en la citada ley. Fue sincero porque no se detuvo en la mera reforma normativa, sino que estableció y potenció la organización y los medios necesarios para su real aplicación. En dicha ley estaban -y siguen estando 36 años después- los instrumentos más precisos y eficaces para que la realidad tributaria española se aproximara a su ordenamiento jurídico-positivo. La Contribución general sobre la renta, el Impuesto sobre herencias, la Contribución rústica y el Gravamen sobre las diferencias bursátiles se reforzaban en los preceptos de dicha Ley y, sobre todo, en los mecanismos de su gestión, César Albiñana García-Quintana. "Evolución histórico-normativa de la contribución sobre la renta. La Acción Administrativa 1956. Evolución histórica del sistema fiscal español", *Boletín de Estudios Económicos*, Diciembre, nº 99. XXXI. 1976.

<sup>99</sup> Por lo que se refiere a la personalización del tributo se puede referir al artículo 53 de la Ley de 16 de diciembre de 1940 en el cual se prevé una reducción de la renta imponible para aquellos contribuyentes casados o viudos, así como el artículo 57 del mismo texto, en el que se establecía un recargo del 30 por ciento sobre las cuota liquidadas a los contribuyentes solteros, varones y mayores de veinticinco años y que carecieran de sucesión, con las excepciones previstas para los ordenados "in sacris", los religiosos profesos y los sujetos por obligación real.

altamente heterodoxa. El Estado emitió, en grandes cantidades, un tipo de productos financieros, de deuda pública, que tenía una cláusula un tanto especial. En su virtud el tenedor tenía derecho a pignorar el título y obtener con su garantía un crédito en el Banco de España por valor del 90% del nominal.

En 1957 el Gobierno adoptó ciertas medidas económicas sencillas que no tuvieron éxito. Se establecieron topes al redescuento de los bancos del 4,25% al 5% y se dieron instrucciones a la banca para que no concediera créditos especulativos.

Se unificó el tipo de cambio a 42 pesetas/dólar. Un precio tan alejado del de mercado libre estaba condenado al fracaso. A las pocas semanas se había vuelto otra vez a las tasas de retorno y a los tipos de cambio múltiples<sup>100</sup>.

Fue Navarro<sup>101</sup> quien desplegó una enorme energía para vencer las resistencias de Franco, receloso de los organismos internacionales y de la apertura de las fronteras económicas. Al finalizar el año 1958 los principales países europeos declararon la convertibilidad de sus monedas. Navarro formuló y envió un cuestionario sobre la necesidad de modificar la política económica o continuar con la antigua ante el fenómeno de la convertibilidad.

A juicio de Fuentes (1990a) tres fueron los apoyos que hicieron inevitable un cambio de política económica:

- a) Los aleccionadores números rojos de la balanza de pagos registrados a pesar de las limitaciones a que estaban sometidas las importaciones por la guillotina de los contingentes y licencias. Son difíciles de exagerar las dificultades que el aprovisionamiento del exterior de materias primas y bienes de equipo establecía al desarrollo productivo de la empresa española en toda la etapa que va de 1940 a 1959. Un comercio de exportación, condenado a moverse en cifras limitadas por la política de autarquía, no permitía ir más allá de provisiones muy cortas para financiar las importaciones imprescindibles para la industria y, a pesar de esas limitaciones, las importaciones habían desbordado claramente el valor de las exportaciones y de otras partidas de la balanza de capitales (ayuda americana a partir de 1953, reservas exteriores, créditos del Eximbank). El límite de esta historia crítica de la balanza de pagos

---

<sup>100</sup> Manuel González González "La economía española desde el final de la Guerra Civil hasta el Plan de Estabilización de 1959" o. c.

<sup>101</sup> El propio Navarro se extraña de su nombramiento :todavía no comprendo las razones que pudo tener don Francisco Franco Bahamonde para confirmarme un Ministerio de tanta categoría, ajeno por completo a mis conocimientos particulares. Fue, sin duda, una de esas "corazonadas" que, de cuando en cuando, él tenía, y que unas veces le salían bien -casi siempre- y otras no tanto", Navarro es consciente desde el principio de que su presencia genera reticencias en el Ministerio. Él no es un economista, en un sentido lato del término, un "sociólogo"; pero afirma, "se dieron cuenta de que iba, de verdad, a trabajar a fondo", Fernández Clemente (1997).

se registraría en junio de 1959, en el que el país, como afirmaría Joan Sardá, se encontraba en “práctica suspensión de pagos” (como han ratificado Viñas, Viñuelas, Eguidazu, Fernández del Pulgar y Florensa). Los números rojos de la balanza de pagos imponían así el cumplimiento de la que al autor ha denominado primera ley de política económica española: “Sólo en una situación deficitaria exterior grave los políticos acceden a la adopción de las medidas técnicas necesarias para superarla.” Y el franquismo no fue excepción a esta inexorable ley. Sin esa condición necesaria, el Plan de Estabilización Económica habría resultado inaceptable.

b) El régimen político autoritario del franquismo y el sistema económico del capitalismo corporativo que había creado la política de protección no sólo se hallaban cogidos en junio de 1959 en la trampa de la balanza de pagos. Ambos afrontaban un problema existencial. De una parte, el desarrollo económico continuado conseguido merced a la autarquía había llegado a su fin. No era posible continuar con un desarrollo construido merced al aislamiento exterior, que impedía la renovación y ampliación del equipo capital, capaz de actualizar la tecnología utilizada, lo que reclamaba unas importaciones fluidas, imposibles de financiar por el proceso económico interno. Carente del oxígeno de las importaciones, la productividad de la industria perdía su vitalidad y marcaba a los costes de producción una línea de constante elevación que sólo podía financiarse en un clima permanentemente inflacionista. Por otra parte, el mundo occidental y, en particular, las economías europeas vivían la que Rostow ha denominado la gran etapa de auge económico que se extendería de 1951 a 1973, basada en un crecimiento intenso del comercio mundial. La apertura exterior constituyó una fuente que alentó con vigor este desarrollo mundial y europeo. En este ambiente, un desarrollo autárquico como el español resultaba tan anacrónico como inviable. Basar en un mercado interno, de baja capacidad adquisitiva, el proceso de industrialización equivalía a establecer unos límites ciertos al crecimiento económico del país: la corta extensión del mercado impedía cualquier proceso de racionalización industrial, la consecución de economías de escala y el acceso a mejores condiciones en el proceso de financiación.

Por otra parte, el ambiente de invernadero, creado por las medidas de la política autárquica, fue alimentando una sensación de marginación y de preocupación crecientes en la sociedad española.

c) España, en efecto, ha vivido desde 1951-1959, la que el profesor García Delgado ha denominado expresivamente la “década bisagra, cuando se registró

“una apertura cierta aunque tímida” que produciría un crecimiento económico apreciable. La cuantificación realizada de esa “década bisagra” realizada por Manuel Jesús González prueba la existencia de un crecimiento que ocasionó cambios significativos en nuestra sociedad. Quizás el más destacado fue la creación de una burguesía industrial y financiera poderosa que fue adquiriendo conciencia a medida que el tiempo pasaba y Europa registraba los “milagros” de su intenso desarrollo, de que sus intereses a largo plazo no podían estar del lado de una política autárquica por mucho que ésta los hubiera favorecido en el pasado. Una cauta apertura al exterior y una liberalización controlada constituían alternativas al cierre del mercado español, creencias de las que participaba una parte el menos de la burguesía industrial y financiera que había surgido en el país.

Albiñana (1976a) saca las conclusiones siguientes de la reforma acometida en esta época 1ª Que la situación económica del país en la referida época permitía una reforma tributaria material o sustantiva, imponiendo procedimientos serios, técnicos y reales para la determinación de las bases imponibles correspondientes a capacidades económicas de medio y alto nivel, y 2ª Que aun admitidas la perentoriedad y la conveniencia de establecer procedimientos ágiles de exacción tributaria, debió acometerse seguidamente su sustitución por otros de carácter técnico y respetuosos con la certeza del impuestos, creando sin pérdida de tiempo hábitos de comportamiento según el régimen de estimación directa de bases imponibles, tanto en los sujetos pasivos como en los funcionarios al servicio de la Hacienda Pública. Pero no sucedió así, pues la Ley de 1964 revalidó y aún amplió los procedimientos de evaluación global y de convenios con agrupaciones de contribuyentes. La involución respecto de estos procedimientos vendría después (octubre de 1966) y sin haber preparado a la Administración tributaria, antes al contrario, soportando negligentemente las consecuencias de la reforma funcional elaborada con criterios “generalistas”.

Para Fuentes Quintana (1990b) para combatir ese fraude generalizado se decidió acudir a un sistema de evaluación de bases y convenios con agrupaciones de contribuyentes que se denominó objetivo y que tenía claros precedentes en la Hacienda fascista italiana. El sistema de evaluaciones globales y de convenios con agrupaciones de contribuyentes trataba de repartir un contingente fijado con arreglo a “estudios económicos” previos (jamás existieron) y con arreglo a determinados índices externos, renunciando la Administración a conocer e inspeccionar directamente las bases reales. Este principio suponía volver al sistema de “cupos” y “derramas” que caracterizaron a la Hacienda decimonónica, trataba de ganar la información de la que la Administración no disponía y suplir los medios personales con los que no contaba para pedir de la

conveniencia de los contribuyentes estos servicios, ya que los contribuyentes en el contingente, como habían anticipado los hacendistas del corporativismo italiano, “se vigilan recíprocamente porque el fraude no perjudica al fisco, sino a ellos mismos. El egoísmo del contribuyente ayudará al triunfo de la verdad”. En esa afirmación se creyó plenamente por quienes dirigían la Hacienda española en 1957. Ese sistema de estimación de bases y la reforma que las incorporaba abrieron una amplia polémica sobre la idoneidad de esa solución para tratar los problemas fiscales españoles.

En definitiva, en esta época, como en las precedentes, se perdió una oportunidad para realizar en la Hacienda Pública Española una reforma de amplio calado, cuando en Europa se había decidido eliminar las distorsiones generadas por el impuesto de ventas multifásico. La oportunidad abierta por los Planes de Estabilización de 1959, se desaprovechó en el terreno fiscal pudiendo haber modernizado la Hacienda Pública, situándola al nivel del resto de las economías europeas, que abrían la puerta a un impuesto indirecto neutral.

## V. CONCLUSIONES

La Hacienda Pública española del siglo XIX se caracterizó por ser el fiel reflejo de la realidad económica y social, en la que la depresión económica, los problemas políticos y la generación de gastos extraordinarios derivados de circunstancias excepcionales como pueden ser las numerosas guerras, condicionaron la evolución de los ingresos y los gastos.

Para financiar estos desajustes financieros, el gestor público del momento decidió darle solución por la vía del endeudamiento, y para ello, la emisión de deuda fue una constante. Por otro lado, se acometieron ciertas reformas coyunturales como la venta de patrimonio o la desamortización de bienes eclesiales y demaniales, que tampoco dieron los resultados esperados. Esta deuda creciente y consolidada, no se reducía, más al contrario y a pesar de que se propuso en sucesivas ocasiones su diferimiento, llevaron a que el legislador tuviera que realizar reformas de gran importancia como fue la supresión de la convertibilidad de la peseta. Y entre las paradojas de la Hacienda Pública española encontramos el llamado Arancel Figuerola, implantado en gobierno de corte liberal.

Pero los problemas de la Hacienda española del siglo XIX no sólo procedían del lado del gasto sino que la estructura del sistema impositivo no generaba los ingresos necesarios para reducir el déficit creciente, pues no se configuró como un sistema generalista, se caracterizaba por su falta de equidad, estaba cargado de duplicidades, y la manera de exaccionar los impuestos carecía de toda lógica fiscal, ya que se establecía sobre la base de un catastro que no identificaba la riqueza real de los ciudadanos.

El inicio del siglo XX cambió, en un primer momento, el panorama financiero, pues el ministro Fernández Villaverde, inicialmente en el ámbito municipal, y posteriormente en el Estado Central, supo reducir la deuda de manera sustancial. Llevó a cabo la unificación de la imposición sobre la renta, consiguió la generalización de la tributación y llevó a cabo una reforma para reorganizar la Administración. Sin embargo, los problemas financieros, no sólo procedían del lado de los ingresos, sino que el aspecto monetario requería una solución inmediata. En un primer momento por la existencia de poco dinero bancario, y posteriormente, cuando, el uso del dinero ya estaba más generalizado, se hizo necesario monetizar el déficit.

Santiago Alba trató de unificar y actualizar la información procedente del catastro con la intención de aprobar un único impuesto sobre la renta. No obstante, esto no fue posible hasta que Flores de Lemus pudo establecer un auténtico impuesto que gravara la renta de las personas jurídicas. Y para que se aprobara un auténtico impuesto sobre las personas físicas hubo que esperar a que Carner aprobara la imposición a través de la Tarifa III de Utilidades.

La insuficiencia de recaudación, como consecuencia de la caída de la recaudación la evidenció Calvo Sotelo, y por ello pretendió aprobar la Contribución sobre la Renta que absorbería la imposición sobre el producto disperso y fragmentado. Este impuesto que ya se había aprobado en el Reino Unido más de un siglo atrás, no fue posible llevarla a cabo en España. El estudio termina con el análisis de las reformas impositivas realizadas en el momento en el que se habían aprobado los Planes de Estabilización, que abrieron una puerta a la apertura internacional del Franquismo.

## VI. BIBLIOGRAFÍA

Albiñana García-Quintana, César, "Evolución histórico-normativa de la contribución sobre la renta. La Acción Administrativa 1956. Evolución histórica del sistema fiscal español", en *Boletín de Estudios Económicos*, Diciembre, nº 99. vol. XXXI, 1976.

- *La Contribución General sobre la Renta en los años 1953-1954*, Madrid, 1969.

- "Evolución histórico-normativa de la contribución sobre la renta", *La Acción Administrativa 1956. Evolución histórica del sistema fiscal español*. Boletín de Estudios Económicos, Diciembre 1976, Nº.99 vol. XXXI.

- "Los impuestos de producto y la Administración tributaria", *Hacienda Pública Española*, 1997, Núms. 42-43.

Anes, Gonzalo, *Historia económica de España. Siglos XIX y XX*. Ed. Galaxia Gutemberg. 1999.

Artola, Miguel, *La Hacienda en el siglo XIX. Moderados y progresistas*, Ed. Alianza, 1986.

- “Cambios en la propiedad de la tierra del siglo XIX”, en Anes (1999).  
Bañares Manso, Luis, *Tributación sobre la Renta*, Ed. Mercator, Madrid, 1945.
- Cabrera Calvo Sotelo, Mercedes, *Santiago Alba. Un programa de reforma económica en la España del primer tercio del siglo XX*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1989.
- Calvo-Sotelo, José, *Mis servicios al Estado. Seis años de gestión*, Imprenta Clásica Española, Madrid, 1931.
- Ceballos Teresí, José G., *Historia económica, financiera y política del siglo XX*, Madrid, 1922.
- Comín Comín, Francisco, *Hacienda y economía en la España Contemporánea (1800-1836)*. I.E.F. 1989. Madrid.
- *Historia de la Hacienda Pública*, Tomos I y II, Ed. Crítica. Barcelona .1996.
- “La Hacienda pública en el siglo XIX” en Anés (1999).  
*De Economía*. “La Contribución General sobre la Renta en España. I. Precedentes.”  
Monográfico IV. Núm. 33,34, Madrid. Enero- abril, 1955
- Fernández Clemente, Enrique, “Mariano Navarro Rubio”, en Fuentes (1997)
- Fontana Lázaro, Josep, *Hacienda y Estado en la Crisis Final del Antiguo Régimen Español 1823-1833*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.
- *La Hacienda en la Historia de España 1700-1931*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1980
- Enrique Fuentes Quintana. “El sistema tributario español”, Diario Arriba 19 de enero de 1954, en Albiñana (1969).
- (1990a) *Las Reformas tributarias en España*, Edición a cargo de Francisco Comín, Editorial Crítica. Barcelona.
- (1990b) “De los Pactos de la Moncloa a las Constitución (julio 1977-diciembre 1978) en José Luis García Delgado
- (1997) *La Hacienda en sus ministros. Franquismo y democracia*. Centro de Investigaciones Sociológicas, Madrid, 1997.
- García Delgado, José Luis, *Economía española de la Transición a la Democracia*, Centro de Investigaciones Sociológicas, Madrid, 1990.
- González González, Manuel Jesus, “Joaquín Benjumea Burín” en Fuentes (1997).
- (1999a) “La economía española desde el final de la Guerra Civil hasta el Plan de Estabilización de 1959” en Anes (1999).
- (1999b) “La economía española desde el Plan de Estabilización de 1959 hasta la transición política”, En Anes (1999).
- Herr, Richard, “El significado de la desamortización en España”, *Moneda y Crédito*, nº 131, Madrid, 1974.

Hermann Kinder y Werner Hilgemann. *Atlas Histórico Mundial*. Tomos I y II. Ed. Istmo. Madrid. 1990.

Lagares Calvo, Manuel, "Flores de Lemus y el Proyecto de Impuesto sobre las Rentas y Ganancias de 1926", *Hacienda Pública Española*, núm. 36, págs. 19-33.

Martín Niño, Jesús, *La Hacienda Pública española y la revolución de 1868*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972.

Moral, Joaquín del, *Hacienda y sociedad en el Trienio Constitucional, 1820-1823*, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1975.

Peña Álvarez, Fernando, "La unidad familiar y el IRPF", *Gaceta Fiscal*, 1992, Madrid.

Santillán, Ramón, *Memoria Histórica de las Reformas hechas en el Sistema General de Impuestos de España y de su administración*, Ed. Imprenta de A. Pérez Dubrull, Madrid, 1888.

Sardá, José, "La imposición sobre la renta en España", *Moneda y crédito*, nº. 16, Mayo.

Simón Segura, Francisco, *La desamortización española del siglo XIX*. I.E.F. Madrid.1973.

- *Manual de Historia Económica Mundial y de España*. Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, S.A. 1996. Madrid.

Sole Vilallonga, Gabriel, *La Reforma fiscal de Villaverde, 1899-1900*, Ed. Derecho Financiero. Madrid. 1964.

Tamames, Ramón y Santiago Gallego, *Diccionario de Economía y Finanzas*, Ed. Alianza, Madrid, 1996.

Velarde Fuertes, Juan, "La economía española de 1914 a 1931" en Anes,1999.