

# Los orígenes de la fiscalidad española contemporánea

Juan Hernández Andreu\*

Recibido: 21 de mayo - Aceptado: 12 de diciembre

*Este artículo pretende estudiar los orígenes de la fiscalidad contemporánea en España, atendiendo sobre todo a la imposición directa y a sus implicaciones en los impuestos indirectos, a efectos de conocer la configuración del sistema tributario que rigió en España durante los siglos XIX y XX. Ese sistema tributario vino a tipificar el modelo latino, que precedió al actual IRPF.*

**Palabras clave:** Historia, Fiscalidad, Modelo latino, IRPF.

*This article tries mainly to study the origins of the contemporary fiscality in Spain, taking care of the direct imposition and its implications in the indirect taxes, with the object of knowing the configuration the tributary system that prevailed in Spain during centuries XIX and XX. That tributary system typified the Latin tax system, that preceded to the present IRPF (Tax on the Rent of the Physical People).*

**Keywords:** History, Fiscality, Latin Tax System, IRPF.

## Introducción

Como es sabido, la valoración de un orden tributario debe responder a su eficacia recaudatoria, así como también a sus aspectos de equidad en la distribución de la carga impositiva. Tendremos presentes ambos elementos en el juicio sobre los principales avatares que marcaron la evolución del sistema fiscal español, tanto en los motivos de los principales cambios de que fue objeto en su devenir

\* Juan Hernández Andreu es catedrático de Historia Económica en la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad Complutense de Madrid (jhandreu@ccee.ucm.es).

**64** temporal como, sobre todo, cuando el sistema latino dio paso al impuesto personal sobre la renta.

Como veremos, el tipo latino fiscal respondió en España a un proceso histórico cuyo conocimiento nos conduce a situar el inicio de este estudio en el primer intento de combinar impuestos directos con indirectos, que fue el proyecto de 1785, y en la valoración del modelo, ya consolidado en 1845, a partir de innovaciones importantes de la reforma de Garay (1817-1818) y de otras aportaciones fiscales de la primera mitad del ochocientos. En la reforma de 1785 se percibe el sentido práctico propio de la Ilustración. En la reforma de Garay se observa la atención a los principios tributarios smithianos, el ámbito general de su aplicación, el avance de la imposición directa y su pragmática mezcla con impuestos sobre el consumo de mayor eficacia recaudatoria.

Atenderemos a la influencia doctrinal de los hacendistas italianos desde finales del siglo XX hasta ya entrada la década de 1960. Asimismo, recordaremos que los principios financieros de los italianos informaron también el pensamiento hacendístico de James Buchanan y su sistematización de la doctrina del *Public Choice*. No se descarta la rica influencia de la práctica fiscal española a lo largo de la historia, ni tampoco su habitual modo de proceder reformista en el establecimiento del IRPF.

El sistema tributario español ha respondido a las características de un orden fiscal denominado latino hasta poco antes de la entrada de España en la Unión Europea, cuando fue sustituido por el IRPF conforme el modelo *Income Tax* anglosajón. El IRPF se estableció en Francia en 1972, en Italia en 1974 y en España en 1977, quedando derogado con ello el sistema latino en estos países. El determinante de este cambio substancial, como veremos, obedeció a razones de búsqueda de una mayor equidad impositiva, pero adelanto la hipótesis de que el nuevo sistema no ha satisfecho los anhelos de justicia que pretendieron sus innovadores, al tiempo que sus resultados recaudatorios dejan mucho que desear.

Actualmente los principios básicos característicos del modelo latino tienen nueva virtualidad a causa del auge de la doctrina del *Public Choice* ingenjada por James Buchanan. El planteamiento positivista de éste contrasta con el propio normativo anglosajón, neoclásico y keynesiano; ambas posiciones, positivista y normativa, incidieron en el proyecto de IRPF que se implantó en España.

El modelo latino se caracteriza por ser un sistema mixto, que combina los impuestos directos de producto (que gravan la renta en el lugar donde se produce) con exacciones sobre el consumo. Este sistema responde a una concepción positivista, en la cual, a través de la experiencia, los impuestos son aceptados por la sociedad como suma de individuos, normalmente fruto de negociación entre agentes sociales, lo cual garantiza la recaudación. En cambio, el sistema anglosajón, fundado en el impuesto personal sobre la renta finalista (IRPF), es normativo y se basa en un Estado protector benevolente.

En el decenio de 1970 la Unión Europea impulsó el IRPF en sustitución de los derogados modelos latinos de tributación, pretendiendo una fiscalidad más equitativa en países como Francia, Italia y España; aunque ya en 1987 el profesor Fuentes Quintana, que con su equipo había contribuido al establecimiento de aquel orden tributario en España, se mostró al parecer desengañado con esa figura fiscal y escribió sobre la necesidad de su reforma recurriendo a un tipo de gravamen lineal (gravamen único para todos los niveles de renta; si se determina un mínimo exento, se denomina gravamen lineal progresivo), que asegurara mayor progresividad en el impuesto sobre la renta mediante el manejo del mínimo exento, el tipo de gravamen y la base impositiva<sup>1</sup>.

En cuanto a su eficacia recaudatoria, el IRPF no está exento de críticas en España ya que desde 1977 hasta 2002 cerró los ejercicios presupuestarios del Estado con déficit. El sistema mixto de impues-

<sup>1</sup> Fuentes Quintana, E. (1990), pp. 487-502, p. 504 y siguientes.

**66** tos directos de producto e impuestos indirectos había generado liquidaciones con superávit en los periodos de 1900-1907 y de 1960-1965, cuando rigieron políticas tributarias de liberalismo pragmático y los impuestos fueron aceptados por los individuos y los grupos profesionales y/o sindicales. La presión fiscal creció continuamente desde 1959, cuando se alcanzó la presión tributaria vigente durante la segunda república, hasta la crisis del petróleo<sup>2</sup>.

En definitiva, la concepción de la doctrina fiscal está cambiando y el IRPF no garantiza la eliminación de privilegios ni tampoco la eficacia recaudatoria de las exacciones tributarias. Ello obedece a la existencia de crecientes sociedades con clase media muy mayoritaria y también a la importancia que ha cobrado la teoría fiscal del *Public Choice*. Recordemos que el principal artífice de la sistematización de ese concepto fue James Buchanan. Este premio Nobel de Economía, no en balde, concibió su teoría en Italia a raíz de una estancia académica en Perugia y Roma (1956), a la luz de la doctrina *finanziaria* de autores como Viti de Marco, Fasiani y Einaudi. Estos economistas italianos coincidían con Wicksell en que el orden tributario tiene que estar integrado en el marco social y político en el que se establece, en crítica al sistema normativo anglosajón fundado en la teoría de la utilidad y en la existencia de un pretendido equilibrio económico. El *Public Choice* propugna la libertad individual en la elección fiscal, en términos positivistas, en los diversos ámbitos decisivos<sup>3</sup>.

Los sistemas latinos se habían fundado en la raigambre social y política de los impuestos para ganar eficiencia y también, en el caso de la fiscalidad española, al amparo puntual de la doctrina italiana, próxima, y tan válida científicamente como la anglosajona o la alemana. Los hacendistas insistieron en la condición de atender a la naturale-

---

<sup>2</sup> Comín, F. (1989), pp. 879-880.

za de la sociedad como integrada por individuos con capacidad electiva fiscal, que tenía que constituir los fundamentos del orden tributario. Hallamos este planteamiento en la fiscalidad española a lo largo de toda su historia: tanto en sus orígenes como en su consolidación contemporánea, que llega hasta 1977, cuando se sustituye el sistema latino por el anglosajón.

En la organización tributaria moderna de España observamos:

a) La presencia creativa de los impuestos tradicionales de León y Castilla y de los propios de la Corona de Aragón, valorados por el pensamiento ilustrado de finales del XVIII y principios de XIX (la reforma de Floridablanca introdujo un impuesto sobre la propiedad y reformó, sin abolirlas, las contribuciones provinciales; Martín de Garay recogió este enfoque ilustrado y dispuso una reforma completa de Hacienda y Crédito públicos para toda España con innovaciones técnicas en el establecimiento de la imposición directa y en la configuración del derecho de puertas o impuesto sobre el consumo en las capitales de provincia).

3 Buchanan, J.M. (1988), pp. 15-50. Buchanan observa tres niveles en la elección individual:

1. El comportamiento del individuo cuando elige entre instituciones fiscales alternativas por medio de las que se han de financiar los costes de los bienes y servicios públicos (aspecto constitucional de la decisión fiscal); se trata de crear nuevos impuestos o suprimir o modificar los existentes con el apoyo de los contribuyentes a través de las elecciones políticas, de las organizaciones e instituciones especializadas, profesionales, y de las opiniones de los ciudadanos.
2. El segundo nivel de la elección fiscal es el que los individuos deciden sobre el volumen de bienes o servicios públicos que piden al Estado, entre las alternativas disponibles y conforme la relación entre el beneficio y el coste de la decisión; el individuo depende de las decisiones de todos los individuos.
3. Responde al nivel de decisión fiscal relativo al comportamiento del individuo en el mercado ante las instituciones fiscales; en definitiva, se refiere a la reacción del individuo en el mercado ante un impuesto concreto.

**68** b) El modelo de los impuestos directos de producto de origen francés.

c) La influencia de la doctrina financiera italiana, sobre todo en la primera mitad del siglo XX, mediante la difusión en España de autores como Viti de Marco, Fasiani y, particularmente Einaudi; es decir, aquellos mismos autores que influirían después en J. Buchanan para concebir la teoría del *Public Choice*. Reflexionar sobre estos cambios evolutivos nos permitirá valorar sus efectos en términos de su alcance en la marcha de la eficacia y la equidad del orden fiscal latino y ponderar las ventajas innovadoras del posterior IRPF.

Por esta vía, la tributación española moderna responde a su genuina evolución y a la influencia ilustrada; después, en el siglo XX, conectará con el cuerpo doctrinal latino de las finanzas italianas, que posteriormente sistematizó Buchanan con efectivas virtualidades para la revisión crítica del presente IRPF en España. El sistema tributario español muestra una línea de continuidad coherente que emana de sus propias raíces históricas, mostrando las siguientes etapas:

1. Precedentes de 1785.
2. De la reforma ilustrada de Floridablanca (1785) a la de Monsantillán de 1845, pasando por la reforma de Martín de Garay (1817).
3. De 1845 a 1977.
4. El IRPF.

### I. Generalidades desde 1500. Precedentes de 1785

Desde el orden tributario de los Reyes católicos se fue configurando en las veintidós provincias de León y Castilla un sistema fundado en las rentas provinciales o impuestos indirectos. La alcabala, junto a los cientos y millones, era la más significativa. También existían rentas generales o de aduanas, rentas estancadas o monopolios fiscales y rentas eclesiásticas, algunas de las cuales gravaban los ingresos deci-

males del clero, como las tercias reales o el llamado noveno; otras eran impuestos directos, como el subsidio o la cruzada.

Este sistema padecía retención y detracción de rentas públicas por parte de los recaudadores; no existía unidad de caja, ya que en la Corona de Aragón regía un sistema que (desde 1713) consistía en impuestos directos de producto (contribución en Aragón, catastro en Cataluña, equivalente en Valencia y talla en Mallorca y Menorca). Este sistema sería el modelo para implantar la contribución única en Castilla y así establecer la imposición directa en España en sustitución de las rentas provinciales. Pero esto no llegó nunca a consolidarse: la solución vendría por el lado de implantar un sistema mixto de impuestos directos e indirectos.

## II. De la reforma ilustrada de Floridablanca (1785) a la de Mon-Santillán (1845). La reforma de Garay (1817-1818)

La reforma de Floridablanca de 1785 incidió sobre las rentas provinciales, que ganaron en eficacia recaudatoria de tal modo que se crearon los “frutos civiles” o impuesto directo de producto que gravaría los rendimientos de la propiedad. Esta fue la auténtica reforma ilustrada, que supo combinar la imposición directa de frutos civiles con los tradicionales que fiscalizaban el consumo. Ese sistema mixto fue el que inspiró la reforma de Garay<sup>4</sup>.

Esta reforma del ministro aragonés, Martín de Garay, configuró un sistema de Hacienda y del Crédito Público (1817-1818) basado en principios tributarios liberales y acorde con el extraordinario déficit de la Tesorería General española después de la Guerra de la Independencia, cuando ya no llegaba la plata americana. Inspirada también en la genuina tradición española y en la ilustración económico-hacendística, esta reforma aportó un sistema completo de alto

<sup>4</sup> Hernández Andreu, J. (2008).

**70** nivel técnico por primera vez en España, que fue un puente entre el Antiguo Régimen y la reforma de 1845.

Pero el Plan de Garay terminó siendo inviable, transcurridos poco más de tres ejercicios de vigencia, debido a la gran oposición que despertó entre los estamentos privilegiados. Además fue muy negativo el cese del ministro pocos meses después de aprobarse el plan del Crédito público, que levantaba mayor enfrentamiento. También pudo ser determinante para que el plan de Garay finalizase el giro del ciclo económico a largo plazo de la economía internacional y también de la española, que entró en depresión precisamente en 1820. Ese declive duraría hasta la segunda mitad del decenio de 1840, cuando tuvo éxito la reforma tributaria.

Años más tarde, superadas las barreras sociológicas y tras haberse obtenido alguna innovación técnica fiscal, se consolidó la reforma tributaria moderna de 1845, que permaneció sustancialmente hasta 1977 y configuró un prototipo de sistema tributario latino.

Martín de Garay era hombre ilustrado. En el momento de ser nombrado ministro de Hacienda por Fernando VII era el director de la Real Sociedad Económica Aragonesa. Era un buen conocedor de la *Riqueza de las Naciones* de Adam Smith y un gran experto en cuestiones tributarias, como atestiguan múltiples escritos suyos en los que contrasta opiniones con Canga Argüelles, Necker, Mirabeau y Valentín de Foronda. Su traducción del libro de Germán Garnier le mereció ser nombrado socio honorario y un elogio escrito de la Real Sociedad Económica de Valencia (1803), donde se adoptó dicho libro como manual para estudio de la economía<sup>5</sup>.

Son muy expresivos de su alto nivel profesional su trato y amistad con Gaspar Melchor de Jovellanos, sobre todo cuando compartieron tareas de máxima responsabilidad en la Junta Central, siendo Garay Secretario General. El ilustrado aragonés, como otros economistas

---

<sup>5</sup> Alonso Garcés, N. (2007)

españoles, era liberal con planteamientos prácticos relativistas, tanto en el comercio exterior como en medidas fiscales, tales como la concerniente al estanco del tabaco. Aunque coincidiera con medidas que podríamos calificar de connotaciones de cameralismo, con todo, su formación se relaciona más con la doctrina de Adam Smith; aunque es más práctico que normativo.

71

Ciertamente, Garay como hacendista defendía el interés público sobre el individual por razones de justicia equitativa y búsqueda del bien del Estado. Así, en la práctica, como gobernante, no pudo ser ajeno a decisiones intervencionistas; pero estas eran impulsadas por un afán liberador de las cortapisas sociales e institucionales provenientes del Antiguo Régimen, criticando los privilegios sociales y poniéndose de parte del pueblo llano, sobre todo cuando defendió, no con mucho éxito, su plan de reforma del crédito público, en el que prevalecieron las opiniones de los defensores a ultranza del Antiguo Régimen.

Martín de Garay ocupa un lugar central en la historia de la modernización de la hacienda pública española merced a los conocimientos institucionales que recibió de maestros como Floridablanca o Miguel Cayetano Soler y, particularmente, por la notable ilustración del ministro aragonés. Este, liberal, ante la quiebra de las finanzas del Estado respondió con un plan de Hacienda y del Crédito público con ajuste e ilustrado, pero se encontró con la oposición de los privilegiados.

A lo largo de la segunda mitad del siglo XVIII y durante las Cortes de Cádiz se hicieron varios intentos para implantar el proyecto de la contribución única. Pero, a pesar de ello, terminó por abandonarse para dar paso, ya en la reforma de Martín de Garay, a una nueva concepción fiscal que combinaba, como se ha dicho, impuestos directos con indirectos, y que se configuró definitivamente en el sistema dispuesto en 1845. El sistema de Garay, en cuanto a la contribución directa, experimentó en 1821 la reducción de la cuota a la mitad, permaneciendo con una merma en los impuestos sobre el

**72** consumo en las capitales de provincia y puertos habilitados, en reemplazo de los derechos de puertas. Hasta 1824 no se afrontaría de modo efectivo la concepción de un nuevo sistema hacendístico, en el que se tendría muy en cuenta la experiencia de las dificultades en el establecimiento del sistema de Garay, así como también sus aportaciones de doctrina y aquellas otras de orden institucional.

Un sistema mixto, de contribuciones indirectas con directas, optimizaría, según las posibilidades de entonces, recursos y equidad. Los tributos directos eran defendidos por su justicia y las imposiciones indirectas contaban a su favor con la eficiencia recaudatoria, garantizada por la experiencia histórica. La novedad de la reforma de Hacienda de 1817 de Martín de Garay es que rompía el principio de unicidad y combinaba la contribución general con el tributo sobre el consumo en las capitales de provincia, llamado derecho de puertas; aunque no se diversificó la imposición directa según tipos de actividad económica (territorial, industrial y de comercio). El ministro de Hacienda, Luis López Ballesteros, discípulo de Garay, concebirá después la necesidad de potenciar los diversos impuestos directos de producto, empeño que ejecutará paulatinamente como respuesta al proceso de diversificación económica. Ese desarrollo será más ostensible a mediados del decenio de 1820. En este planteamiento radica la postura, a mi juicio, más ilustrada.

Con todo, después de los saneados presupuestos de Carlos III, la desnivelación financiera estructural del Estado será una constante no sólo durante los reinados de Carlos IV y de Fernando VII, sino a lo largo de prácticamente todo el siglo XIX<sup>6</sup>. Además, la reforma de 1845 descansó en medidas adoptadas durante el decenio anterior (como la derogación del diezmo eclesiástico y de una parafernalia de instituciones que en términos genéricos podríamos denominar “Obras Pías”, o la desamortización de los bienes de la Iglesia) así como en la mayor diversidad sectorial de la economía española. La

---

<sup>6</sup> Comín, F. (1989), p. 878 y siguientes.

plata americana ya no sería un recurso para la Hacienda de la Corona en el siglo XIX.

73

Los decretos de reforma de Hacienda y del Crédito público de Martín de Garay introdujeron la contribución general, cuyo importe estaba integrado por “la suma que compongan dichas rentas provinciales suprimidas que no se conservan, las equivalentes de la Corona de Aragón, la contribución de Pajas y Utensilios, el subsidio eclesiástico y el importe de la contribución extraordinaria de frutos civiles” (artículo 23 del Real Decreto de 30 de mayo de 1817). Por otro lado, Garay consolidaba el impuesto sobre el consumo a la entrada de las capitales de provincia y en los puertos habilitados. Era un sistema mixto.

Garay fue el primer hacendista español que elaboró un sistema unitario para la reforma de las finanzas públicas en su conjunto, tanto para los impuestos como para el Crédito público —el plan del crédito tenía su principal fundamento en la reforma fiscal—. Elaboró además un orden tributario que combinaba impuestos directos con indirectos, no mediante acopio de ellos, sino configurando un sistema por primera vez al respecto, que luego adoptaría no precisamente López Ballesteros, sino el reformista Santillán. La diferencia técnica destacable entre la reforma de Garay y la de Santillán radica en que Garay no llegó a establecer la división técnica impositiva (según tipos de actividad económica) dentro de la contribución general o imposición directa de su reforma.

El proyecto de Ley de Reforma Tributaria de 1845, en su artículo 2º, estableció la contribución sobre el producto líquido de los bienes inmuebles que refundía las contribuciones de paja y utensilios, la de frutos civiles y otras rentas. Asimismo se configuró la contribución sobre consumo que abarcaba el derecho de puertas dispuesto por Martín de Garay. Se establecería también la contribución industrial y de comercio que tenía su origen en las innovaciones de Canga Argüelles y de López Ballesteros. La reforma tributaria de 1845, según Estapé, “se limitó a refundir diversas contribuciones (creando

**74** las contribuciones de inmuebles, cultivo y ganadería, industrial y de comercio, general de consumos y derecho de hipotecas) y a introducir una nueva: la contribución de inquilinatos, manteniendo el resto de las contribuciones del antiguo sistema”<sup>7</sup>.

La reforma de 1845 mantuvo vigentes diversos impuestos del Antiguo Régimen (rentas de aduanas, papel sellado, tabaco, salitre, azufre y pólvora, cruzada, regalía de aposento y el derecho de lanzas y medias anatas de grandes y títulos), y refundía en los nuevos impuestos expresados las siguientes contribuciones: paja y utensilios, frutos civiles, culto y clero, manda pía forzosa, medias anatas de empleados, catastro, equivalente y talla, servicio de Navarra y donativo de las provincias Vascongadas, rentas provinciales, derechos de puertas, subsidio de comercio, medio por ciento de hipotecas, derecho de sucesiones y cuarteles de Madrid<sup>8</sup>.

El legado de la reforma de Garay fue más allá de la institucionalización de algunos tributos. Su contenido doctrinal fue tan básico que informó la reforma de Mon-Santillán<sup>9</sup>. Los cambios de 1845 fueron de forma y las innovaciones pocas; lo más característico consistió en resaltar los impuestos directos de producto y organizarlos coherentemente como base del sistema. Cambio económico, ideología liberal y estructura fiscal moderna correrán juntos en la España del siglo XIX. La configuración tributaria de Mon supuso, entre otros logros,

<sup>7</sup> Estapé, F. (1971), p. 161.

<sup>8</sup> Estapé, F. (1971), pp. 202-203.

<sup>9</sup> Escribe Fabián Estapé: “es forzoso admitir la excepción representada por la reforma de Martín de Garay, en 1817. Examinada en conjunto dicha reforma constituye un antecedente claro de la de 1845, pero las resistencias que despertó no encontraron, como sucedió en cambio en 1845, la decidida voluntad de poderes públicos para imponerlas” y añade que estas habían “desaparecido en buena parte al finalizar la guerra civil”. Estapé, F. (1971), p. 11. Sigue escribiendo: “La Reforma de Garay no dispuso del plazo necesario para poder comprobar su viabilidad”. Estapé, F. (1971), p. 131.

la unidad de caja y la armonización fiscal para la mayor parte de España, siendo la reforma de Garay su principal precedente.

75

En términos cuantitativos, los efectos de la reforma de 1817-1818 no fueron negativos. Las cifras y la estructura fiscal, muy completa, que da Javier Cuenca rectifican sensiblemente la intensa caída global de ingresos que Fontana calculaba para el periodo 1814-1819. Desde 1805-1807, efectivamente, se registra un descenso tanto de ingresos internos, como de los externos y de los denominados extraordinarios, pero a partir de 1814-1815 se observa una recuperación en los internos y en los extraordinarios, que se aproximan a los niveles del decenio de 1790; la llegada de caudales de América no se recuperó hasta alcanzar los niveles anteriores, y desapareció en 1820. Los años críticos, según Cuenca, fueron entre 1809 y 19 de mayo de 1814. Entre 20 de mayo de 1814 y 31 de junio de 1820 (sólo se dispone de datos del primer semestre de este año) hubo un alza importante en los ingresos públicos. Cuenca atribuye este aumento a “la Contribución General de 1817 y a una multitud de préstamos y arbitrios nuevos procedentes en parte de los Consulados y Juntas de Comercio. Los ingresos internos alcanzaron cotas poco inferiores a las del primer quinquenio (1788-1792), con un aumento absoluto y relativo en los promedios anuales de Tasas y Clero”<sup>10</sup>.

En cuanto a la hipotética aminoración de la deuda pública, dice Sardá: “La reforma tendió, pues, a eliminar en lo posible de los vales el carácter de papel moneda, incluyéndolos en los planes de arreglo de la Deuda pública. En este momento (1818), su importe se cifraba en 1.788 millones de reales (según Garay eran 1.890 millones de reales) (...). Las Cortes fijaron (Decreto de 9 de noviembre de 1820 y otros complementarios) el capital total de la Deuda pública en 6.814,7 millones de reales, de los cuales 1.525,8 eran vales. Los réditos pendientes sumaban 7.205,7 millones”<sup>11</sup>. Las cuantificaciones de

<sup>10</sup> Cuenca Esteban, J. (1981), p. 205.

<sup>11</sup> Sardá Dexeus, J. (1948), pp. 57-58.

**76** la Deuda pública con interés y sin interés están ponderadas en el Plan de Garay (1817-1818) y arrojan cifras superiores (unos 11.000 millones de reales) a las suministradas por Pedro Tedde para 1808 (unos 7.000 millones de reales)<sup>12</sup>. Los vales no desaparecerían definitivamente hasta la Real Orden de 17 de octubre de 1851, que los convirtió en renta consolidada, diferida o amortizable.

En cualquier caso, la deuda pública no dejará de crecer en la España decimonónica, ya que la desnivelación estructural del presupuesto de la Hacienda pública exigió de modo compensatorio ese recurso financiero; en 1874 representaba el 89 por 100 del total de los impuestos recaudados. En este sentido fue eficaz la reforma de Camacho, que consiguió reducirla a partir de 1875<sup>13</sup>. Aquí, de modo claro, el legado del Plan de Garay no superó el ámbito de pretender inculcar principios de orden sistemático y de búsqueda del saneamiento financiero, al servicio de la Hacienda pública. Para ello recurría a un esfuerzo de ingeniería, visto desde el entendimiento de la economía cuantitativa del dinero.

### III. De 1845 a 1977

En esta larga etapa de vigencia del sistema fiscal latino en España se registran, como antes se ha dicho, dos periodos de superávit presupuestario: 1900-1907 y 1960-1965<sup>14</sup>. Ambos se produjeron dentro de un ciclo largo expansivo de la economía internacional y española, pero también gracias a dos gestiones eficaces de la Hacienda pública. La primera gracias al efectivo plan estabilizador monetario y a las reformas de tributos de Raimundo Fernández Villaverde; y la segunda merced a la reforma del impuesto personal de la renta de 1957 de

<sup>12</sup> Tedde de Lorca, P. (1987), p. 193.

<sup>13</sup> Solé Villalonga, G. (1964), p. 36 y siguientes.

<sup>14</sup> Comín, F. (1989), pp. 879-880.

Mariano Navarro Rubio; una y otra mejoraron la cobranza de los impuestos directos de producto y no plantearon la reforma substancial que hubiera supuesto el establecimiento del *Income Tax*. Las dos reformas coinciden con el auge de la doctrina financiera italiana en España, aunque será ya en la segunda cuando se constate la influencia directa en el contenido reformista. Por esta razón, y por otras que suscitaré, prestaré más atención a la de 1957.

77

Afirma Buchanan que “los italianos rompieron hace tiempo con el absurdo del utilitarismo benthamita y del idealismo hegeliano. Política real en vez de idealizada, por personas reales como actores, éstos eran los cimientos en las construcciones italianas, tanto si son los de un Estado democrático cooperativo o los de un Estado monopolizado por una clase dominante”<sup>15</sup>. Los hacendistas italianos son los que más influencia tuvieron sobre los hacendistas españoles de gran parte del siglo XX. Se trata de Viti de Marco, de M. Fasiani y, sobre todo, de L. Einaudi. Aunque éste había sido Presidente de la República en los años 1948-1955 y colaborador puntual de De Gasperi, su pensamiento no fue expresivo del posicionamiento de los políticos y economistas de la Democracia Cristiana, que fueron y siguen siendo más “voluntaristas”. La escuela predominante de los hacendistas de Italia se reconoce como una de las más importantes de su tiempo, junto a la anglosajona y a la alemana; y respondería a un planteamiento “naturalista” (según la tipología de Amintore Fanfani<sup>16</sup>).

Mi vuelta sobre los hacendistas italianos se debe a que hoy en día los principios básicos del modelo latino tornan a tener predicamento por impulso del *Public Choice* de Buchanan, seguidor tanto de los italianos como del sueco Wicksell. Esta realidad de los hechos fue ya reconocida por E. Fuentes Quintana, pocos años después del establecimiento del IRPF en España (como resultado de los Pactos de la

<sup>15</sup> Buchanan, J.M. (1988), p. 26 y p. 308.

<sup>16</sup> Fanfani, A. (1965), pp. 40-83.

**78** Moncloa), así como por algún proyectista intelectual, surgido tanto de filas conservadoras como de socialdemócratas, con el afán de pretender no sólo mayor eficacia recaudatoria, sino también de mejorar la equidad tributaria del actual IRPF en España. Así, el profesor Fuentes Quintana ofrecía el recambio del impuesto lineal, conforme recordé al principio<sup>17</sup>.

Son numerosos y mayoritarios los manuales o tratados de Hacienda pública de autores italianos traducidos al español en el siglo XX; así, F. Flora (1908 y 1918), traducido respectivamente por V. Gay y V. Paret; A. de Viti de Marco (1934) por P. Ballesteros. En 1940 el propio Pío Ballesteros, profesor de la Universidad de Madrid, escribió un importante manual de Hacienda pública, con notable influencia de los hacendistas italianos Flora, Einaudi y A. de Viti de Marco; también sigue a los españoles Zabala y Auñón, Canga Argüelles, E. Toledano y Piernas Hurtado, así como a los alemanes Wagner y Eheberg (el libro *Hacienda pública* de K.T. von Eheberg había sido traducido al castellano en 1929 por E. Rodríguez Mata y los *Principios de Hacienda* de Eheberg y Boesler serían traducidos en 1944 por J. Sardá y L. Beltrán). Es destacable, por muy significativo del enlace entre ilustración fiscal española y escuela italiana, el hecho de que Pío Ballesteros escribiera un extenso trabajo sobre Martín de Garay<sup>18</sup>; además, fue el traductor de los *Principios de Economía* de Alfred Marshall<sup>19</sup>; B. Grizziotti (1935) por E. Rodríguez Mata; L. Einaudi (1946) por J. Algarra y M. Paredes Marcos, con Prólogo de M. de Torres (discípulo de Flora y de Einaudi y doctor por el Colegio Español de San Clemente de Bolonia); C. Cosciani (1959) por F. Vicente-Arche y J. García Añoveros; Tabatoni y Brochier (1960) por J. L. Sureda (hacendista

<sup>17</sup> Fuentes Quintana, E. (1990), pp. 488-502; p. 504 y siguientes.

<sup>18</sup> Ballesteros, P. (1941), pp. 75-119 y pp. 350-409.

<sup>19</sup> Perdices, L. y Reeder, J. (2003).

e historiador de la Hacienda castellana del siglo XVII, traductor de una obra de A. Fanfani<sup>20</sup>); M. Fasiani (1962) por Gabriel de Usera, dentro de la Biblioteca de Ciencias sociales –sección Economía– de la editorial Aguilar, que dirigía el profesor Manuel de Torres<sup>21</sup>; y otros más, aparte de manuales de economía como el de F. Di Fenizio, traducido por Fabián Estapé. En cambio en la década de 1970 tendrían más impacto las traducciones de tratados de autores anglosajones, como R.A. Musgrave (1973), con introducción de E. Fuentes Quintana; Pigou (1974), por A. Sánchez Asiaín; y J. Buchanan por impulso también de E. Fuentes.

Una figura que merece atención especial es Manuel de Torres. A su regreso de Italia, analizó con rigor, en un libro que escribió con Juan Beneyto, el impuesto complementario sobre la renta dispuesto el 16 de diciembre de 1932 (durante la segunda República española) por Jaime Carner, ministro de Hacienda<sup>22</sup>. En 1956, cuando Torres era Decano de la Facultad de Ciencias Económicas de Madrid (la primera creada en España, en el curso 1943/1944), retomó el tema a propósito de valorar y orientar la política fiscal española. Señaló la elasticidad decreciente de los impuestos respecto a la renta nacional y a la base imponible entonces en España; su objetivo era “aumentar la presión tributaria directa en la misma medida en que se hace disminuir la indirecta”<sup>23</sup>. Estas intenciones de Torres precedieron a la reforma tributaria de Mariano Rubio de 1957, la cual se inspiró en el concepto de “renta media” defendido en 1940 por Luigi Einaudi. A ello contribuyó la obsolescencia y el bajo rendimiento fiscal de la reforma Larraz (1940).

20 Fanfani, A. [1953 (1958)].

21 Perdices, L. y Reeder, J. (2003), pp. 596-609.

22 Beneyto, J. y de Torres Martínez, M. (1933).

23 de Torres Martínez, M. (1956), p. 188.

**80** La teoría de la renta media difiere de la imposición personal. Se funda en el indicio de una base imponible objetiva, independiente de su puntual rendimiento en un ejercicio concreto, y se grava por igual a todos aquellos sujetos pasivos que cumplen las mismas condiciones de objetividad aunque se diferencien por los rasgos subjetivos y, por tanto, por sus rendimientos.

El principal estudio teórico sobre el concepto de renta media de Luigi Einaudi lo llevó a cabo un discípulo de Flores de Lemus, Alberto Ullastres<sup>24</sup>, ya en 1943<sup>25</sup> y se trata de una extensa revisión crítica, incluidas referencias históricas a la vigencia empírica de dicha figura, en torno a las ventajas y desventajas de llevar a la práctica fiscal el método de renta media en España. Ullastres señala, con cautela y cierta reserva, algunos argumentos a su favor como:

- 1) La certidumbre y fijeza de la cuota a pagar.
- 2) El estímulo a nuevas inversiones en explotaciones cuyo rendimiento quedaba exento de imposición, dada la rigidez de la cuota.
- 3) La Hacienda conocía de antemano el rendimiento del impuesto y era una ventaja para el Estado la periódica valoración catastral o revisión de la renta media normal de cada una de las categorías integrantes del sistema.
- 4) La pretendida eliminación de problemas derivados de la inflación a causa del manejo de unidades abstractas –rentas medias– en lugar de rentas efectivas.
- 5) La aplicabilidad del concepto a toda clase de rentas, territoriales, industriales, comerciales y profesionales; entre otros argumentos.

<sup>24</sup> Velarde, J. (2001).

<sup>25</sup> Ullastres, A. (1943), pp. 273-308.

Con todo, el catedrático español de Economía y Hacienda Pública señalaba que la aplicabilidad se vería restringida por varias dificultades, entre otras:

81

- a) El legislador español prefería gravar las rentas efectivas y no las medias, pero se recurría a estas por la ocultación de las rentas efectivas o la dificultad en conocerlas; incluso se señala el fomento de la agremiación de los individuos para que el Estado pudiera acceder al conocimiento con precisión de las rentas.
- b) Existían problemas para determinar las categorías de contribuyentes.
- c) Había efectos económicos y financieros no deseados, ya que según Ullastres las unidades abstractas no resuelven el problema de la inflación.

Tengamos presente que dicho profesor era historiador de la economía, un experto en análisis monetario, y sabía muy bien el alcance de lo que estaba señalando en su análisis, que merecería una reflexión más extensa y profunda de la que recojo en estas líneas.

En definitiva, Ullastres no descarta la aplicabilidad por razones prácticas de la teoría de Einaudi en la medición de la renta media imponible, aunque aduce consideraciones críticas que matizan su eventual efectividad y no deja de señalar que el objetivo de la política fiscal en España era el establecimiento del impuesto sobre la renta efectiva personal de los contribuyentes. Fruto del análisis del profesor Manuel de Torres, unido al predicamento del profesor Einaudi entre los hacendistas españoles y a la viabilidad pragmática, muy matizada, que diez años antes había ofrecido y, por tanto, adelantado, el profesor Ullastres al método de la “renta media”, esta doctrina fue la que inspiró la reforma tributaria de 26 de diciembre de 1957.

En aquella reforma el Ministro Mariano Navarro Rubio recurrió a los colegios profesionales y a las corporaciones de trabajo, sirviéndose de los sindicatos que regían entonces, para establecer la base

**82** imponible y el tributo o cupo correspondiente a cada sector; este se ocuparía de la distribución individual de la carga tributaria.

La reforma tuvo un gran éxito recaudatorio, de tal modo que en 1959 se había recuperado la presión fiscal de antes de la Guerra Civil, que seguiría en aumento hasta 1969. El saldo de la liquidación presupuestaria del Estado fue de superávit en 1961-1965, poniendo coto al crónico déficit de la Hacienda pública española<sup>26</sup>.

Algunos han querido ver en esta reforma de 1957 una oportunidad perdida para aplicar el *Income Tax* en España; no obstante, pienso que el establecimiento del modelo anglosajón en aquel momento podría no contar con la aceptación social requerida para garantizar su eficacia —el despegue económico llegaría durante el decenio siguiente—. Los reformistas de 1957 aplicaron un criterio pragmático al pretender tanto la viabilidad como la rentabilidad tributaria. No olvidemos que en los otros países con modelo fiscal latino, Francia e Italia, se experimentó, como en España, una larga andadura para establecer el impuesto personal sobre la renta efectiva personal, coincidiendo su implantación respectiva en los años del decenio de 1970<sup>27</sup>.

#### IV. EL IRPF (1977) en España

La reforma de 1977 que estableció el IRPF en España se llevó a cabo conforme a dos enfoques analíticos. Uno, el normativo neoclásico y keynesiano, de estilo anglosajón, que Fuentes Quintana denomina “purista” (Musgrave y Feldstein)<sup>28</sup>; y el segundo, el enfoque positivista, propio de la teoría de *Public Choice* de James Buchanan, que

<sup>26</sup> Comín, F. (1989), pp. 878-879.

<sup>27</sup> Fuentes Quintana, E. (1990), p. 420 y p. 445.

<sup>28</sup> Fuentes Quintana, E. (1990), pp. 462-464.

Fuentes Quintana atribuye a Wicksell y denomina de “mercado político”.

**83**

El primero responde a la alternativa teórica que conocieron bien los hacendistas españoles del siglo XX y que fue una referencia como objetivo en aras de crecer en equidad tributaria, al menos desde 1911, con el intento notable de Jaime Carner (1932) durante la Segunda República. Este intento, sin embargo, no fue viable hasta que se dieron las condiciones económico-sociales y un marco político propicio, como fue el de los Pactos de la Moncloa, durante la transición política.

El segundo obedece a la trayectoria histórica multiseccular del orden fiscal español, en el que prevaleció el criterio práctico de buscar y conseguir la viabilidad de rendimientos seguros y eficaces en los tributos, aceptados por los contribuyentes no por vía coercitiva, sino normalmente negociados por los agentes sociales, organizados, siguiendo la experiencia histórica, en un sistema mixto de impuestos directos de producto e impuestos indirectos que rigió hasta 1977. En España este punto de vista tiene carta de propia naturaleza: su contenido fue sistematizado en un cuerpo doctrinal por los hacendistas italianos, de gran predicamento en España, y elevado a categoría teórica de impacto por el Nobel James Buchanan. Este enfoque tuvo precedentes destacables como:

- 1) La reforma de Floridablanca de 1785, con los frutos civiles.
- 2) La reforma de Hacienda y del Crédito Público de Martín de Garay (1817-1818), que consolidó el sistema mixto y aportó innovaciones fiscales, institucionales y de doctrina hacendística.
- 3) La reforma de Mon-Santillán de 1845, que fijó el sistema hasta el último cuarto del siglo XX.
- 4) La reforma de Raimundo Fernández Villaverde, acompañada de un eficaz plan de estabilización y mejoras fiscales acreedoras del superávit de la liquidación presupuestaria.

- 84** 5) La influencia magistral de Flores de Lemus que, de modo imperceptible, alimentó puntuales mejoras impositivas, con valiosos discípulos académicos, entre ellos alguno, además, con perfil tecnócrata, como fue el caso de Alberto Ullastres Calvo.
- 6) Las reformas de Navarro Rubio de 1957, generadoras de superávit presupuestario.
- 7) La reforma de 1977 atribuible a Enrique Fuentes Quintana, de síntesis convergente. En ella confluyeron la línea económica neoclásica-keynesiana y la línea positivista de la larga evolución fiscal del sistema español, cerrada por los ministros Francisco Fernández Ordóñez, Fernando Abril Martorell y Jaime García Añoveros, antes mencionado como estudioso y catedrático de Economía y Hacienda. Añoveros fue difusor en España de la doctrina hacendista del italiano Cosciani, a quien Amintore Fanfani, siendo jefe de Gobierno en Italia, encargó, con fecha 28 de diciembre de 1962, el estudio de la reforma tributaria. C. Cosciani era Vicepresidente de la Comisión para ello. En 1964 se registraron los primeros resultados y en 1974 se estableció en Italia *L'Imposta personale sul reddito*, fundado en el principio de personalidad de gravamen, como había ocurrido en la reforma francesa de 1972.

El proyecto reformista de Fuentes Quintana partía, según escribió años más tarde dicho profesor, de una revisión crítica a las reformas de 26 de diciembre de 1957 y de 11 de junio de 1964<sup>29</sup>. Con todo, se reconocía la eficacia recaudatoria de las últimas reformas fiscales habidas, que cerraron ejercicios con superávit hasta 1965. También se criticaba el Impuesto de Tráfico de Empresas dispuesto en 1964, en forma de impuesto multifásico, en lugar del Impuesto sobre el Valor Añadido. El esfuerzo en la búsqueda de la personalización del Impuesto sobre la Renta en España salió a la luz con los Informes del Instituto de Estudios Fiscales de 1973, de 1976 y, finalmente, de

<sup>29</sup> Fuentes Quintana, E. (1990), pp. 462-463.

1977, siempre bajo la dirección del profesor Fuentes Quintana, que condujeron al establecimiento del IRPF, al Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y al Impuesto sobre el Volumen de Venta según el criterio de Valor Añadido. La reforma estuvo acompañada con impuestos de control: el Impuesto de Sucesiones y el Impuesto sobre el Patrimonio Neto, que pretendían reforzar la progresividad fiscal.

En definitiva, con el nuevo régimen político surgido en 1977, después de la muerte de Franco, apareció el marco idóneo para introducir en España el IRPF: de eje anglosajón y con forma latina. Así, la fiscalidad contemporánea, cuyos orígenes se remontan, al menos, a finales del siglo XVIII y principios del XIX, concluía un proceso de modernización que duró dos siglos.

## V. Consideraciones finales

---

Han pasado treinta años y los valores de justicia tradicionalmente atribuidos al *Income Tax* han decepcionado a sus antiguos impulsores, dada la carencia de progresividad práctica en el nuevo sistema tributario dispuesto en España y debido al margen de exenciones asignadas para las rentas más altas. Los sujetos más ricos tienen subterfugios legales para eludir la progresividad teórica del IRPF: crean sociedades instrumentales, algunas de núcleo familiar y, aunque no siempre, con fines evasores. Como respuesta a la situación a la que ha devenido este último sistema, unida al gran incremento habido en la proporción de clases medias (en mayoría sociológica dentro de la sociedad contributiva), surgió entre algunos hacendistas y economistas la voluntad de proyectar soluciones fiscales que se asemejaran al concepto de renta media por volver a niveles de exacción menos subjetivos y de cierta abstracción. Por ejemplo, el correspondiente al de linealidad de gravamen.

Por otro lado, el IRPF, desde su implantación hasta 2002, ha supuesto un déficit en la liquidación presupuestaria del Estado; por tanto, su eficacia recaudatoria ha sido relativa, sin más. En estos

**86** tiempos en que los países pertenecientes a la Unión Monetaria Europea, como España, no disponen de los instrumentos monetarios clásicos para encauzar la política económica, sólo les restan las medidas fiscales, entre los instrumentos convencionales, para contribuir de modo doméstico al crecimiento económico y a la distribución de la renta. En ese empeño el éxito recaudatorio se halla en la sabiduría de aplicar un sistema más eficaz, al tiempo que más equitativo, para la distribución de la carga tributaria, resultado de aplicar los principios del *Public Choice*. Es un reto para los políticos hacendistas explicar correctamente a los agentes sociales el alcance de todas las medidas fiscales, para que cada individuo pueda elegir con conocimiento y libertad individual.

Hemos atendido a los orígenes y evolución de la fiscalidad moderna en la España de los siglos XIX y XX. El modelo latino siempre estuvo presente, ya entre los ilustrados, al relacionarse los tributos y gastos con el marco socio-político. El liberalismo económico informó con sentido práctico las medidas impositivas, incluso más que a las políticas de comercio exterior. El liberalismo decimonónico tuteló la rentabilidad de los impuestos y se afanó con éxito limitado en alcanzar la justicia distributiva, como observamos en el caso del proyecto de Garay. En esta reforma y en las siguientes percibimos el manejo de un esmerado instrumental técnico y de doctrina, al filo del pensamiento y de la realidad económicos, donde la experiencia positivista determinó las innovaciones.

Desde fines del siglo XIX los hacendistas españoles hicieron suyo el cuerpo sistemático de la doctrina financiera italiana, que ayudó a comprender mejor el modelo y a profundizar en sus objetivos sociales e individuales, característicos del liberalismo tributario, que valoramos también en los modelos de Francia y de Italia. Finalmente, la reforma que condujo al establecimiento del IRPF en España se sustentó en una doble vía analítica: la proveniente de la corriente anglosajona, neoclásico-keynesiana, y también la propia del modelo lati-

no, fruto de una revisión crítica al amparo de los principios del *Public Choice*.

### Bibliografía

Alonso Garcés, Nuria (2006), “Ideas y pensamiento de Martín de Garay”, en *Revista electrónica de Historia constitucional*, nº 7, septiembre, pp. 1-40.

Alonso Garcés, Nuria (2007), *Biografía de Martín de Garay*, Tesis doctoral inédita, Universidad de Santiago de Compostela.

Ballesteros, Pío (1941), “Martín de Garay, Ministro de Hacienda bajo Fernando VII”, *Anales de la Asociación Española para el progreso de las Ciencias*, vol. VI, pp. 75-119 y pp. 350-409.

Beneyto, Juan y de Torres, Manuel (1933), *El impuesto sobre la renta*, Bosch, Barcelona.

Buchanan, James M. (1988), *Economía y Política. Escritos seleccionados*, Editorial de la Universitat de Valencia, Valencia.

Comín Comín, Francisco (1989), “Reforma tributaria y política fiscal”, en García Delgado, José Luis (dir.), *España. Economía*, Espasa Calpe, Madrid, pp. 859-901.

Cuenca Esteban, Javier (1981), “Ingresos netos del Estado español (1788-1820)”, *Hacienda Pública Española*, nº 69, pp. 183-208.

de Torres Martínez, Manuel (1956), *Juicio de la actual política económica española*, Aguilar, Madrid.

Einaudi, Luigi (1940), “Mitti e paradossi della giustizia tributaria”, en *Opere de Luigi Einaudi.-I. Scritti di Economia e di Finanza*, Tomo IV, Giulio Einaudi, Turín.

Einaudi, Luigi (1958), *Principios de Hacienda Pública*, Aguilar, Madrid.

Etapé Rodríguez, Fabián (1971), *La reforma tributaria de 1845*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

**88** Fanfani, Amintore [1953 (1958)], *Catolicismo y protestantismo en la génesis del capitalismo*, Rialp, Madrid.

Fanfani, Amintore [1962 (1965)], *Economía*, Rialp, Madrid.

Flora, Federico (1918), *Manual de Ciencia de la Hacienda*, 2 volúmenes, Librería General de Victoriano Suárez, Madrid.

Fuentes Quintana, Emilio (1990), *Las reformas tributarias en España*, Crítica, Barcelona.

Hernández Andreu, Juan (2008), *Orígenes de la fiscalidad contemporánea en España. La reforma de Garay (1817-1818)*, Delta Publicaciones Universitarias, Madrid.

Perdices de Blas, Luis y Reeder, John (2003), *Diccionario del Pensamiento económico en España (1500-2000)*, Síntesis, Madrid.

Sardá Dexeus, Joan (1948), *La política monetaria y las fluctuaciones de la economía española en el siglo XIX*, Consejo Superior de Investigaciones Científicas. Instituto de Economía Sancho de Moncada, Madrid.

Solé Villalonga, Gabriel (1964), *La Deuda pública española y el mercado de capitales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

Tedde de Lorca, Pedro (1987), "Crisis de Estado y Deuda Pública a comienzos del siglo XIX", *Hacienda Pública Española*, nº 108-109, pp. 169-195.

Ullastres, Alberto (1943), "La renta media como criterio para la imposición fiscal", *Revista de Estudios Políticos. Suplemento de Información Económica*, nº 3, pp. 273-308.

Velarde, Juan (2001), "Navarro Rubio y Ullastres, los primeros de la cuerda", *Veintiuno. Revista de Pensamiento y Cultura*, nº 52, pp. 77-82.