

La Contribución General sobre la Renta en la Ley de 20 de diciembre de 1932: un impuesto conservador en una época revolucionaria.

Arturo Morando Llerandi

Programa de Doctorado en Derecho Económico y de la Empresa

Escuela Internacional de Doctorado Comillas

Universidad Pontificia de Comillas

Comenzada a redactar en Madrid, 2 de octubre de 2019.

Santos Ángeles Custodios

Directora: Diana Ferrer Vidal, Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de ESADE Law School.

Co-director: Francisco Javier Alonso Madrigal, Profesor Propio de Derecho Financiero y Tributario, Facultad de Derecho, Universidad Pontificia de Comillas.

“¡Oh si los qe. manejan la Hacienda, y sobre todo, la juventud qe. aspira a sucederles en las sillas del mando, persuadidos del grande influjo que en ella ejerce la historia, se dedicaran a su estudio con ardor y entusiasmo! La profesión adquiriría un brillo de que hoy carece; la patria segura de no volver a sufrir los males qe. la ignorancia en esta parte la han causado sacaría ventajas incalculables qe. asegurarían su prosperidad”

José Canga Arguelles, Discurso de 20 de febrero de 1835 en la Real Academia de la Historia.

RESUMEN

El objeto de esta tesis es la reconstrucción de la historia de la Ley de la Contribución General sobre la Renta de 20 de diciembre de 1932 mediante el estudio, no tanto de sus disposiciones normativas, como de la ideología fiscal de la Ley. Para ello, aplicando el método histórico-jurídico, se han utilizado fundamentalmente fuentes directas o inmediatas, como antecedentes legislativos, discusiones parlamentarias, y documentos de la Administración tributaria y doctrina anterior o coetánea a la aprobación de la Ley. La tesis pretende ofrecer una respuesta a dos cuestiones. En primer lugar, si se puede afirmar que la Ley de 1932 es una norma con una ideología o mentalidad fiscal conservadora y porqué. En segundo lugar, cómo pudo aprobarse una norma conservadora precisamente en un momento político de cambio revolucionario como fue la proclamación de la Segunda República en España. Para ello se han estudiado y comparado el texto de la Ley de la Contribución General sobre la Renta con el Proyecto de Ley de Cobián de 1910, el Repartimiento general de 1918 y el Anteproyecto de Ley de Cambó de 1922, entre otras normas y proyectos de ley e intentos de reforma frustrados de los Gobiernos monárquicos en la época final de la Restauración. De esta forma, se pretende asimismo verificar o no la existencia de una ley de la tradición o de la herencia, según la cual en el derecho pesa mucho el respeto a las ideas o conceptos ya introducidos en el ordenamiento, de forma que la evolución de este tiende a ser más proclive a la continuidad que a la ruptura o cambio brusco. Así pues, en este trabajo, se ha analizado como se formó y fluyó hasta la Ley de 1932 el magma de principios, categorías y conceptos jurídico-técnicos que puede identificarse con la ideología o mentalidad de la norma; tratando de identificar los factores o condicionantes que más pudieron influir en dicho proceso y en qué sentido lo hicieron. Como parte de ese análisis, se han estudiado los problemas del sistema tributario español, así como los temores o preocupaciones sobre las consecuencias de la introducción de un impuesto personal sobre la renta, a los cuales se enfrentaron los políticos republicanos durante el periodo constituyente, así como las principales ideas o criterios discutidos en sede parlamentaria y, en su caso, adoptados en la Constitución de 1931. También se han estudiado las propuestas y recomendaciones de la Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913 y del Dictamen emitido por la Comisión nombrada el 1 de abril de 1927 para examinar el Proyecto de Impuesto sobre Rentas y Ganancias presentado por Calvo Sotelo en 1926, ambos obra de Flores de Lemus; así como la intervención decisiva

de Flores de Lemus y de sus discípulos en la redacción y defensa del Proyecto de Ley finalmente aprobado en diciembre de 1932.

ABSTRACT

The object of this thesis is the reconstruction of the history of the General Income Contribution Law of 20 December 1932 through the study of its tax ideology rather than of its legal provisions. For this purpose, we have applied the historical-juridical methodology relying substantially on direct or immediate sources such as passed or draft laws, parliamentary debates, documents produced by the Tax Authorities and literature published very close to the time of the approval of the Law. The thesis intends to respond to two questions. First, why we can state that the Law of 1932 has a conservative tax ideology or mindset. Second, how a conservative legislation could be approved in a time of revolutionary political change such as the proclamation of the Second Republic in Spain. To this purpose we have studied and compared the Cobián Draft Law of 1910, the General allocation of 1918, and the Cambó Draft Law of 1922, among other laws, draft laws and foiled tax reforms of the monarchical Governments in the final years of the Restoration. In this way, we also want to verify or not if a law of the tradition or the heritage exists, according to which the respect for ideas or concepts already introduced in the legal system prevails in a way that the evolution of law is more inclined to continuity than to disruption or abrupt change. Therefore, in this work we have analysed how the magma of principles, categories, and juridical-technical concepts, which can be deemed to constitute the ideology or mindset of the Law of 1932, was formed and flowed to the Law. We have also tried to identify the factors or conditions which had a stronger impact on such process and in what sense they did so. As part of such analysis, we have studied the problems of the Spanish tax system and the fear towards the consequences of the introduction of a personal income tax, which the republican politicians faced to during the constitutional legislature, as well as the main principles and measures discussed in parliament and finally included in the Constitution of 1931. Likewise, we have studied the proposals and recommendations conveyed in the Report of the General Directorate of Contributions of 1913 and the Opinion issued by the Commission appointed on 1 April 1927 to examine the Proposal of a Tax on Income and Gains put forward by Calvo Sotelo in 1926, both a work of Flores de Lemus, as well as the decisive role of Flores de Lemus and his followers on the drafting and defence of the draft Law finally approved in December of 1932.

INDICE

1. INTRODUCCION

1.1. Por qué una tesis de historia del derecho

1.2. El punto de partida y la metodología de trabajo

2. LA ACEPTACION DEL PRINCIPIO DE PERSONALIDAD DEL GRAVAMEN EN ESPAÑA

2.1 El retraso en la evolución del régimen tributario español durante el siglo XIX

2.1.1 La Contribución Directa de 1813

2.1.2 La reforma de 1845. La Contribución sobre Inquilinatos

2.1.3 El “impuesto personal” de Figuerola

2.1.4 El Impuesto de Sueldos y Asignaciones

2.1.5 La reforma de Fernandez Villaverde. La Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria

2.2 Los intentos de introducir un impuesto personal sobre la renta en el primer cuarto del siglo XX

2.2.1 La reforma de la Tarifa III de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria. El impuesto sobre la renta de las sociedades.

2.2.2 El Impuesto de Cédulas Personales

2.2.2.1 El Proyecto Cobián

2.2.2.2 El Proyecto Suarez-Inclán

2.2.2.3 El Proyecto Bugallal

2.2.2.4 El Proyecto Cambó/Bergamín

2.2.2.5 La Disposición Adicional Tercera de la Ley de reforma tributaria de 26 de julio de 1922

2.2.3 *El Repartimiento general*

2.2.4. *El Proyecto de Ley del Impuesto sobre Rentas y Ganancias de Calvo Sotelo*

2.3 El trabajo doctrinal y administrativo base de los intentos de reforma fiscal

2.3.1 *La doctrina de la época*

2.3.1.1 Fundamentos y principios generales del sistema impositivo

2.3.1.2 El principio de igualdad de sacrificio

2.3.1.3 Los defectos del impuesto único

2.3.1.4 El impuesto personal sobre la renta

2.3.1.5 El proceso de reforma fiscal

2.3.2 *Los informes de la Administración*

2.3.2.1 La Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913

2.3.2.2 Dictamen de 1927 emitido por la Comisión sobre el proyecto de Impuesto sobre Rentas y Ganancias

3. LA “IDEOLOGÍA FISCAL” DE LA LEY DE LA CONTRIBUCIÓN GENERAL SOBRE LA RENTA DE 1932

3.1 La “pobreza” en materia tributaria de la Constitución de 1931

3.1.1 *El proceso constituyente*

3.1.2 *El Título VIII. Hacienda Pública*

3.2 El plan del Ministro Carner y sus similitudes con la alternativa propuesta en el Dictamen de 1927

3.2.1 *Las razones de la prudencia del Gobierno*

3.2.2 *El “impuesto superpuesto”*

3.3 Las circunstancias que favorecieron la aprobación de la Ley

3.3.1 *El consenso general sobre la necesidad de la reforma fiscal*

- 3.3.2 *La justicia fiscal republicana*
- 3.3.3 *La aceptación de la “nueva ideología fiscal”*
 - 3.3.3.1 El principio de progresividad
 - 3.3.3.2 El mínimo exento
 - 3.3.3.3 La discriminación entre rentas de trabajo y de capital
- 3.3.4 *La experiencia de otros países*
 - 3.3.4.1 La conciencia del retraso español
 - 3.3.4.2 Las dificultades en la introducción del impuesto personal sobre la renta
 - 3.3.4.3 La carga impositiva
 - 3.3.4.4 El modelo a seguir

3.4. La Exposición de motivos de la Ley

- 3.4.1 *La reforma gradual*
- 3.4.2 *Mecanismos correctores de los principios de la imposición personal*
- 3.4.3 *El concepto de renta imponible*
- 3.4.4 *El gravamen superpuesto o complementario*
- 3.4.5 *Los fines político-sociales*

4. LOS PRETAMOS DE OTROS TEXTOS LEGALES EN LA LEY DE LA CGR

4.1. La obligación de contribuir

4.2. Concepto de renta imponible y la estimación de la base imponible

- 4.2.1 *La no definición de renta imponible*
- 4.2.2 *Gastos deducibles*
- 4.2.3 *Caracterización y valoración de los ingresos*
- 4.2.4 *El método de rendimientos mínimos*

4.3. El devengo del impuesto

4.4. La declaración del contribuyente y la administración del impuesto

4.4.1 La obligación de declarar

4.4.2 La administración del impuesto

4.5. El régimen sancionador

5. CONCLUSIONES

6. BIBLIOGRAFIA

7. ANEXOS

1. INTRODUCCION

1.1. Por qué una tesis de historia del derecho tributario

La razón de hacer una tesis de historia del derecho tributario, en lugar de escoger un tema de actualidad (que, para el autor, dada su dedicación a la práctica del Derecho tributario, sería quizás lo más natural), tiene su raíz (creo que casi como todo proyecto intelectual) en el interés de entender el sentido de la vida y, por tanto, también del derecho, y en la intuición de que algunos de nuestros tributos actuales tienen un origen histórico más lejano de lo que parece¹. Salvando las distancias, tiene el riesgo que advertía Canga Arguelles² al dirigirse a la Academia de la Historia con motivo de su nombramiento como académico supernumerario: *“Entregado, desde la juventud, al mando de la Hacienda, ¿cómo atreverse a entrar en el santuario de la Historia, sin correr el riesgo de que se me tenga por profano”*³.

No es una idea muy original el pensar que conocer la historia de las normas y de las instituciones tributarias puede ser de gran ayuda para interpretar y aplicar de forma correcta las normas en vigor. No en vano nuestra Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, BOE de 18 de diciembre) en su artículo 12⁴, al referirse a la

¹ Hay que añadir que esa intuición es fruto de una vocación clara del autor a estudiar y conocer la historia en general, en la creencia de que en ella está el origen y la explicación de como la realidad actual ha llegado a ser la que es y, por tanto, de que es a través de la historia como se puede entender el presente. Es nuestra herencia la que, en conflicto con la libertad del ser humano, nos ayuda o nos fuerza a responder de una determinada forma a los retos, dificultades y condicionantes del presente. Estudiando la historia podemos aprehender el sentido de la evolución de la vida humana en sus diferentes, múltiples e interrelacionadas facetas (biológica, filosófica, artística, política, jurídica, etc).

² Además de diputado en las Cortes de Cádiz, Jose Canga Arguelles (1770-1842), fue funcionario de Hacienda, Ministro de Hacienda entre 1820 y 1821, y autor del que se considera el primer tratado de hacienda pública español, “Elementos de Ciencia de la Hacienda”, publicado en Londres en 1825 mientras se hallaba exiliado.

³ Martínez Cachero, L.A., “Un discurso de Canga Arguelles: «Sobre la necesidad que los hacendistas tienen de dedicarse al estudio de la historia», *Boletín del Instituto de Estudios Asturianos n° 90-91, Año XXXI*, Oviedo, Enero-Agosto 1977, pág. 11.

⁴ “Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.”

interpretación de las normas tributarias, se remite a los criterios hermenéuticos del artículo 3.1 del Código Civil⁵, que obliga a tener en cuenta (entre otros aspectos) los antecedentes históricos de las normas que han de ser aplicadas.

Sin embargo, el valor que puede dársele a los antecedentes históricos y legislativos, para interpretar una norma en vigor (como podría ser la actual Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁶), no es la razón que justifica esta tesis, sin perjuicio de que este estudio pueda también revelar claves para dicha interpretación. Como señala Díaz Picazo⁷, el artículo 3.1 del Código Civil⁸ llama a tener en cuenta “*la historia remota y próxima de la institución, plasmada esta última en anteproyectos, proyectos de ley, trabajos parlamentarios, etc*”. Como comenta este autor, mediante el estudio de materiales históricos, se puede llegar a reconstruir o descubrir la voluntad real de un legislador histórico. Sin embargo, la citada disposición interpretativa apela también a otros criterios, entre ellos los clásicos enumerados por Savigny (el gramatical, el lógico y el sistemático) pero también el de la realidad social existente en el momento de aplicación de la norma. Esto significa que, en lugar de orientarse a conocer la “*voluntas legislatoris*”, esto es, “*los propósitos concretos que el legislador tuvo a la vista y cuál fue el espíritu que presidió según ello la redacción de la ley*”⁹, en nuestro ordenamiento jurídico la interpretación de la norma debe orientarse a conocer la “*voluntas legis*”, reconociendo que una vez aprobada la “*ley se separa de su autor y alcanza una existencia objetiva*”. Desde esta perspectiva objetivista, la obra del autor de la ley es el texto de esta, “*su voluntad se ha hecho texto*” y solo en la medida que se ha plasmado en la norma resulta vinculante. Por tanto, “*las representaciones mentales, las expectativas y los propósitos del legislador que no han alcanzado expresión en la ley, carecen de obligatoriedad*”¹⁰. Así pues, según el artículo 3.1 del Código Civil, el conocimiento de los antecedentes puede ayudar a “*conocer la problemática a la que la norma trata de dar una solución*”

⁵ “*Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas.*”

⁶ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre).

⁷ Díez Picazo, L. y Gullón, A. *Sistema de Derecho Civil. Volumen I*, Editorial Tecnos, 1984, página 181.

⁸ Dicho artículo se inserta en el Título Preliminar que fue introducido y sancionado con fuerza de ley en virtud del Decreto de 31 de mayo de 1974 (BOE de 9 de julio).

⁹ Díez Picazo, L. y Gullón, A. *Sistema de Derecho Civil. Volumen I*, cit., página 176.

¹⁰ Díez Picazo, L. y Gullón, A. *Sistema de Derecho Civil. Volumen I*, cit., página 177.

y “*el espíritu o finalidad*” de dicha norma, “*o, dicho en otros términos, los criterios directivos para la resolución de las cuestiones a que se debe su nacimiento*”¹¹. Todo ello sin perjuicio de que, como comenta Díez Picazo¹², al tenerse en cuenta el contexto social en el que la norma deba aplicarse, mediante la interpretación de la ley se puedan resolver situaciones que el legislador histórico no previó y, por tanto, dicha aplicación no implique necesariamente realizar la voluntad del legislador.

Al margen de ese valor interpretativo de los antecedentes históricos para el Derecho vigente, que como hemos visto está limitado, hay que tener en cuenta que el objeto de la historia del Derecho, como intentó concretar Font i Rius¹³, es el estudio del Derecho del pasado, del Derecho histórico, “*del devenir de la evolución de los sistemas jurídicos*”. Por esa razón, para este autor la historia del Derecho “*podría concebirse como una reconstrucción de las normas que han tenido vigencia en los diversos tiempos*”¹⁴. En tal caso, la historia del Derecho sería solo una historia de la legislación. Sin embargo, para Font i Rius, la historia del Derecho debe acoger como su objeto “*no ya las normas en sí, sino en cuanto yuxtapuestas y combinadas entre sí adquieren una eficacia cumulativa para la consecución de una determinada finalidad*”. Es decir, según Font y Rius, “*las normas tienen valor en cuanto convergen a un punto de referencia, a una institución*”. Por tanto, para este autor el objeto de la historia del Derecho es la reconstrucción del sistema jurídico integral de cada época o periodo, el cual está constituido no solo por las normas “*sino por el conjunto explícito o implícito de sus cuadros lógico-formales de representación jurídica, de sus categorías, de su técnica..., en fin de su mentalidad, a través de la cual el espíritu de una época interpreta sus necesidades sociales, las transforma en fuente de normas e instituciones y se eleva después a la creación de conceptos y formas jurídicas apropiadas que, finalmente, organiza, haciendo con ellos una ciencia. Se trata, como dice Schönfeld, de hacer revivir en el campo del Derecho el pasado a través del presente, de mostrar el sentido de la vida en cuestiones de Derecho*”¹⁵.

¹¹ Díez Picazo, L. y Gullón, A. *Sistema de Derecho Civil. Volumen I*, cit., página 181.

¹² Díez Picazo, L. y Gullón, A. *Sistema de Derecho Civil. Volumen I*, cit., página 179.

¹³ Font i Rius, J. M., “Derecho Histórico”, en Mascareñas, Carlos E., *Nueva Enciclopedia Jurídica, Tomo I (Derecho)*, Editorial Seix, Barcelona, 1950, p. 488.

¹⁴ Font i Rius, J.M., “Derecho Histórico”, en Mascareñas, Carlos E., *Nueva Enciclopedia Jurídica, Tomo I (Derecho)*, cit., p. 489.

¹⁵ Font i Rius, J.M., “Derecho Histórico”, en Mascareñas, Carlos E., *Nueva Enciclopedia Jurídica, Tomo I (Derecho)*, cit., p. 489.

Font y Rius parece seguir a Rafael Altamira que había escrito que la historia del Derecho era “*en cierto respecto, fundamentalmente, historia psicológica – de la psicología jurídica de la humanidad – (...)*”, afirmación que tenía su fundamento en la vertiente histórica de la disciplina, dado que “*la aspiración suprema de todo historiador es hacer revivir el pasado, cosa imposible con el puro dato de los hechos externos. Hace falta, para vivificarlos, inducir, figurarse los «estados interiores» de los individuos y colectividades que los produjeron, hallar, en suma, la razón ideal o sentimental que les dio origen y que los caracteriza*”¹⁶.

En este sentido, acercándonos más al ámbito de este trabajo, el propósito de esta tesis entronca con una afirmación que se encuentra en el Informe de la Comisión de Expertos de 2014 para la Reforma del Sistema Tributario Español¹⁷: “*La reforma de cualquier tributo no puede emprenderse desde una posición que desconozca su historia, pues esa historia mostrará el camino del impuesto con sus éxitos y fracasos y ayudará a entender las razones de su estructura actual, mostrando quizás las fuerzas y las circunstancias que la han condicionado. En el caso concreto del IRPF español esa historia, que se extiende a más de doscientos años si se contempla desde los primeros intentos de implantar este impuesto en nuestro sistema tributario, resulta especialmente relevante para los propósitos de este Informe.*”

La afirmación de los expertos justifica la relevancia actual de un estudio histórico-jurídico del impuesto personal sobre la renta, más allá del citado valor interpretativo de los antecedentes históricos para la aplicación del Derecho actual, aludiendo a lo que Font i Rius¹⁸ denominaba la “dimensión histórica” del Derecho (“*¿cómo ha sido el Derecho?, ¿cómo ha llegado a ser de la manera que es?*”).

Además, la Comisión señala dos cuestiones muy debatidas en torno a la historia del Derecho. La primera (“*el camino del impuesto con sus éxitos y fracasos*” al que se refería la Comisión de Expertos) es, en expresión de Font i Rius¹⁹, “*el problema de un progreso jurídico como hecho necesario y constante*”. Esto es, si toda nueva norma constituye un

¹⁶ Altamira, R., “*Historia del Derecho Español*”, Biblioteca de Derecho y de Ciencias Sociales, Librería General de Victoriano Suárez, Madrid, 1903, p. 22.

¹⁷ Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, *Informe*, Febrero 2014, p.88.

¹⁸ Font i Rius, J.M., *Apuntes de Historia del Derecho Español tomados de las explicaciones ordinarias de la cátedra, Parte General: La evolución general del derecho español (series 1-37 del programa de clases teóricas)*, Universidad de Barcelona, Facultad de Derecho, 1974, p. 13.

¹⁹ Font i Rius, J.M., “Derecho Histórico”, en Mascareñas, Carlos E., *Nueva Enciclopedia Jurídica, Tomo I (Derecho)*, cit., p. 478-479.

avance en una escala progresiva hacia el bien supremo, la libertad o la justicia universal; o si por el contrario es la estabilidad la regla general en la evolución de la especie humana. Según el autor citado, parece existir un consenso sobre un *“movimiento pendular”*, *“una sucesión de avances y retrocesos en la evolución histórica del Derecho”*. Para algunos autores, con altibajos, dicho movimiento mantiene una *“tendencia general hacia un progreso en el orden del derecho”*. La respuesta a esta cuestión, si existe o no un progreso, depende de si se tiene *“un criterio de evaluación, un módulo”* con el que medir el mismo.

Conviene recordar, siguiendo a Eheberg²⁰ en su obra *“Finanzwissenschaft”*, que los principios asentados en nuestra legislación tributaria actual (los principios de igualdad, generalidad y progresividad²¹) eclosionaron a comienzos del siglo XIX en Europa dando lugar, junto con otros factores, al nacimiento de los sistemas impositivos modernos. Las ideas sociales y políticas del liberalismo individualista, predominante en la época, exigían la implantación de un régimen de igualdad de gravamen para todas las personas, un régimen tributario uniforme para todo el territorio, eliminando los privilegios de la nobleza, del clero y de otros estamentos, así como de ciudades, regiones o provincias. Por ello, *“la justicia, la generalidad y la uniformidad en la imposición fueron postulados inexcusables que dieron la norma para las primeras grandes reformas que en todos los países se llevan a cabo en los primeros decenios del siglo XIX”*.

Sin embargo, Eheberg²² explica que los sistemas impositivos establecidos a principios del siglo XIX no podían *“satisfacer a la larga”* sino que desde finales del siglo los Estados europeos se vieron obligados a introducir nuevas reformas. Cuando escribe Eheberg, esas reformas han o están afectando tanto a la imposición directa (abolición de antiguos impuestos de capitación y sobre el patrimonio, introducción de progresividad en los impuestos de producto y sobre la renta, implantación del impuesto general sobre la renta), como a la indirecta (modificación de los bienes y servicios sujetos eliminando o atenuando los gravámenes sobre los más básicos como pan, carne, o sal). Para este autor, el criterio de evaluación de estos cambios era la consecución de la justicia tributaria: *“Y*

²⁰ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, Gustavo Gili, Editor, Barcelona, 1936, p. 146.

²¹ Por ejemplo, el artículo 1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 28 de noviembre), define el impuesto como *“un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares”*.

²² Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 146.

aun cuando en modo alguno se haya conseguido el fin de establecer la justa imposición, se procuró seriamente acercarse a esa aspiración”.

Mas o menos un siglo después Eloy García, en su Nota de presentación a “La Constitución de 1931”²³, nos advierte contra la deformación interpretativa consistente en “*reconstruir la historia desde el presente para justificarlo y presentarla como un devenir rectilíneo inexorable que se abre paso ineluctablemente*”.

Así pues, de acuerdo con Eheberg, Font i Rius y Altamira, el objeto de este trabajo sería el de reconstruir o recrear la Ley de la Contribución General sobre la Renta de 1932 (Gaceta de Madrid de 23 de diciembre de 1932), no solo en cuanto a sus preceptos sino sobre todo en cuanto al sistema jurídico que incorpora (sus conceptos, técnica, ideas), para entender qué lugar ocupó una norma como esta en una historia de avances y retrocesos, sin caer en el error denunciado por Eloy García de juzgarla desde las categorías actuales. Sin embargo, para hacer ese estudio sí que es necesario adoptar un “criterio de evaluación” que no puede ser otro que la consecución de la justicia tributaria, a través de los principios de igualdad, generalidad y progresividad.

La segunda cuestión a que se refiere el citado Informe de la Comisión de Expertos (“*las fuerzas y las circunstancias que la han condicionado*”) es la de los factores que han condicionado la evolución del derecho. Haciendo un esfuerzo de síntesis, Font i Rius²⁴ distingue entre los factores espirituales (las concepciones ideológicas, “*las ideas filosóficas y jurídicas reinantes*”) y materiales (la estructura económica y social, los grandes acontecimientos políticos).

Si nos detenemos en los dos momentos a que se refiere Eheberg, en el primero de ellos, en la transformación del sistema fiscal del Antiguo Régimen, influyó la moderna concepción del tributo elaborada por “*la ciencia, por escritores preeminentes de los siglos XVIII y XIX*” (cita a Besold, Klock, von Justi y Schönfeld) según la cual los impuestos deben atender de forma genérica “*los gastos ocasionados por las instituciones públicas en servicio de los intereses generales*”²⁵ y deben estar “*en relación con la renta y el producto*”²⁶. Si bien estos trabajos no tuvieron consecuencias prácticas inmediatas sí

²³ García, E., “Nota de presentación a La Constitución Española de 1931 de Don Nicolás Perez Serrano” en Perez Serrano, N., *La Constitución de 1931*, Editorial Tecnos (Grupo Anaya SA), 2022, página XI.

²⁴ Font i Rius, J. M., “Derecho Histórico”, en Mascareñas, Carlos E., *Nueva Enciclopedia Jurídica, Tomo I (Derecho)*, cit., p. 479.

²⁵ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 128.

²⁶ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 145.

que influyeron sobre Adam Smith y los fisiócratas, predominantes en Inglaterra y Francia respectivamente. Además, a dicha transformación coadyuvaron “*el enorme aumento de gastos*”²⁷ de carácter público de principios del XIX, las ideas políticas y sociales sobre la igualdad de tributación (a las que nos referimos anteriormente) y la transformación de las economías nacionales.

En un segundo momento, las reformas de finales del siglo XIX fueron producto de factores tales como la conversión de las economías agrarias en industriales, la insuficiencia de la imposición real (en parte debido al “*rápido envejecimiento de las bases de estimación*”²⁸ de los impuestos de producto), las nuevas concepciones político-sociales (“*la aspiración de acomodar cada vez con más precisión la carga tributaria creciente a la efectiva capacidad de prestación*”) y la necesidad de armonizar el sistema tributario del Estado a las crecientes necesidades financieras de los municipios.

Precisar la influencia de cada uno de esos factores en la evolución del Derecho es, según Font i Rius, uno de los cometidos de la investigación histórico-jurídica. Para Altamira²⁹, para entender y explicar el ordenamiento jurídico de un pueblo es necesario conocer “*la historia general del mismo*” puesto que “*el Derecho sigue normalmente, en efecto, la dirección de las necesidades y aspiraciones sociales, que varían de pueblo a pueblo, según su psicología y las condiciones del medio físico en que vive*”. Canga Arguelles³⁰ destacaba en un pasaje de su “Diccionario de Hacienda” (Londres, 1826) la importancia de las circunstancias históricas locales en la relación entre la Hacienda y la sociedad y, por tanto, en la producción de medidas y normas de Derecho tributario: “*El director de la Hacienda que no tome muy en cuenta para sus operaciones las circunstancias históricas locales, y el carácter de los habitantes de país, sobre el cual ejerce su influencia, se expone a cometer daños muy funestos. Los hábitos, las costumbres, las opiniones, el modo de vivir, y hasta los errores populares ejercen un temible imperio sobre el sistema de hacienda. Empeñarse en luchar a brazo partido con todos es una temeridad, cuyos resultados se lloran amargamente*”.

²⁷ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 146.

²⁸ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 146.

²⁹ Altamira, R., “*Historia del Derecho Español*”, cit., p. 46.

³⁰ Martínez Cachero, L. A., “Un discurso de Canga Arguelles: «Sobre la necesidad que los hacendistas tienen de dedicarse al estudio de la historia», *Boletín del Instituto de Estudios Asturianos n.º. 90-91, Año XXXI*, Oviedo, Enero-Agosto 1977, pág. 9.

Por limitaciones del autor, no me es posible hacer una verdadera y completa indagación en el contexto histórico, económico y social en el que se aprobó la ley objeto de esta tesis. Me limitaré a intentar facilitar la comprensión del contexto histórico y político general y su interrelación con la producción y evolución del derecho tributario, en particular, en lo relativo al impuesto personal sobre la renta, apoyándome en la abundante historiografía existente, fruto del trabajo tanto de historiadores como de hacendistas.

En este terreno de los factores materiales, este trabajo se centra en analizar y estudiar cual fue el impacto en la implantación del impuesto personal sobre la renta en España de un acontecimiento político concreto como fue la proclamación de la Segunda República. En concreto, frente a la afirmación general de que *“los grandes acontecimientos políticos determinan modificaciones trascendentales en la existencia y estructura de las sociedades”*³¹ y, por tanto, en la evolución del derecho, esta tesis trata de demostrar la observación contraria formulada por Besta³² (en su obra *“Avviamento allo studio della storia del Diritto italiano”*, Milano, 2ª edición, 1946), citada por el propio Font i Rius³³, de que *“el Derecho revolucionario no aparece como enteramente nuevo, sino que, a modo del material proyectado por un volcán, estaba ya en su seno antes de la erupción”*. La Ley de la Contribución General sobre la Renta de 1932 (Gaceta de Madrid de 23 de diciembre de 1932), aprobada por las Cortes Constituyentes de la Segunda República es, a mi juicio, un buen objeto de estudio para intentar comprobar el acierto de dicha observación. El propósito es situar en nuestro derecho tributario la Contribución General sobre la Renta, tanto desde la perspectiva de los criterios que permiten apreciar el progreso o avance del derecho, como desde el de los factores que condicionan su evolución.

La cuestión que nos planteamos es si en un momento político que podría calificarse de revolucionario (al menos hoy lo percibimos así y sus protagonistas también lo creían y manifestaban expresamente), el Estado (el poder legislativo) aceptó y aprobó una figura tributaria que sin embargo, como vamos a intentar verificar a través de este trabajo, era un producto decantado de los trabajos doctrinales e intentos políticos o legislativos

³¹ Font i Rius, J.M., “Derecho Histórico”, en Mascareñas, Carlos E., *Nueva Enciclopedia Jurídica, Tomo I (Derecho)*, cit., p. 482.

³² Enrico Besta (1874-1952), ocupó entre otros cargos los de catedrático de Historia del Derecho italiano en las Universidades de Pisa (1909-24) y Milán (1924-1949), <https://giuriss.uniss.it/it/dipartimento/maestri/enrico-besta>, consultado el 17 de noviembre de 2024.

³³ Font i Rius, J. M., “Derecho Histórico”, en Mascareñas, Carlos E., *Nueva Enciclopedia Jurídica, Tomo I (Derecho)*, cit., p. 482.

realizados durante el periodo de la Restauración, respecto del cual el nuevo régimen político, en teoría, según se declaraba entonces, debía suponer una ruptura absoluta.

Este trabajo, por tanto, intenta explicar y demostrar cómo se formó y fluyó hasta la Ley de 1932 ese magma de principios, categorías y conceptos jurídicos o técnicos y filosóficos, que puede identificarse con la mentalidad, espíritu o ideología de la citada norma. Desde esta perspectiva, consideramos que no tendría sentido acometer el estudio de la Contribución General sobre la Renta de 1932 limitándonos a examinar el contenido dispositivo de la Ley que la aprobó. Siguiendo las directrices de Font i Rius y de Altamira, en el presente trabajo pretendemos reconstruir la Contribución General sobre la Renta en cuanto figura impositiva, considerando no solo el texto de la norma, sino sobre todo la mentalidad o ideología plasmada en aquella ley que debía responder a las circunstancias y necesidades económicas y sociales de la España de principios del siglo XX.

Por otro lado, en este estudio también se quiere demostrar la vigencia de una de las leyes de la evolución jurídica formuladas, según Font i Rius³⁴, por Ureña³⁵ (en *“Historia de la Literatura Jurídico Española”*, Madrid 1906), la de la tradición o de la herencia que, según Font i Rius, *“obra en el sentido de imponer una continuidad de vida en la marcha del Derecho y las instituciones con un respeto a lo tradicional que no transige fácilmente con la innovación y el progreso”*. De forma similar, Altamira³⁶ sostiene que en el derecho también se demuestra la *“ley de la unidad genética o derivación, que une la toda la historia humana desde los primeros tiempos y que nutre lo presente con innumerables elementos de lo pasado”*. Por ello, al observar cualquier fenómeno jurídico, en este caso sería el impuesto personal sobre la renta, se comprueba que hasta las normas o instituciones que parecen más nuevas y originales, cuentan con *“precedentes y están penetradas por rezagos y supervivencias del derecho pretérito, sin cuya base no hubiera podido producirse”*.

³⁴ Font i Rius, J. M., “Derecho Histórico”, en Mascareñas, Carlos E., *Nueva Enciclopedia Jurídica, Tomo I (Derecho)*, cit., p. 477.

³⁵ Rafael de Ureña y Smenjaud (1852-1930), ocupó entre otras la cátedra de Historia de la Literatura Jurídica Española en la Universidad Central y fue decano de la Facultad de Derecho de esa universidad desde 1909 hasta su muerte. <https://dbe.rah.es/biografias/4418/rafael-de-urena-y-smenjaud>, consultado el 17 de noviembre de 2024.

³⁶ Altamira, R., *“Historia del Derecho Español”*, cit., p. 164.

Así pues, a pesar de que en los tiempos modernos, como nos recuerda Font i Rius³⁷, “*el Derecho es movimiento y fluidez, y se aspira a constantes variaciones de la norma jurídica*”, especialmente en el ámbito del Derecho público y, más aún, en el del Derecho tributario; este trabajo aspira a comprobar que existe cierta fuerza de inercia en las ideas o conceptos tributarios de forma que, a pesar de esa apariencia cambiante, una vez introducidos algunos de ellos en la norma que regula un tributo, a veces afectando a reglas relevantes e incluso elementos fundamentales del impuesto en cuestión, tienden a asentarse y a permanecer invariables, reencarnándose en nuevas leyes o modificaciones de la anterior.

La historia de la Ley de la Contribución General sobre la Renta sería en sí misma prueba suficiente de la continuidad e inercia históricas de los impuestos, dado que prolongó su existencia hasta 1953, siendo modificada durante la Dictadura franquista en 1940, 1941 y 1943. En la primera ocasión, la Ley de 16 de diciembre de 1940 de reforma tributaria (BOE de 22 de diciembre)³⁸ introdujo diversas modificaciones con el objetivo de incrementar la recaudación de la contribución. En 1943, se aprobó la Ley de 3 de febrero de 1943 (BOE de 13 de febrero) dedicada exclusivamente a modificar la Ley de 1932, debido a la supresión del Impuesto de Cédulas Personales, y la necesidad de extender la Contribución General sobre la Renta. Ello no impidió, sin embargo, que para explicar un ambiente generalizado de incumplimiento y resistencia al impuesto “*(...) se imputaba al tributo su origen marxista, a pesar de las incondicionales revalidación y vigorización que había tenido en la Ley de 1940*”³⁹. Una acusación que, como veremos, desde un punto de vista doctrinal, técnico y de la finalidad con la que se introdujo el impuesto, en nuestra opinión, carecía de cualquier base real.

Finalmente, la Ley de 1932 fue derogada por la Ley de 16 de diciembre de 1954 (BOE de 17 de diciembre) que, sin embargo, tenía por objeto modificar y refundir los preceptos reguladores de la Contribución General sobre la Renta, por lo cual muchas de las normas de la Ley republicana se mantuvieron textualmente en la Ley franquista.

³⁷ Font i Rius, J.M., “Derecho Histórico”, en Mascareñas, Carlos E., *Nueva Enciclopedia Jurídica, Tomo I (Derecho)*, cit., p. 478.

³⁸ Comúnmente denominada Ley Larraz por el Ministro de Hacienda que la impulsó.

³⁹ Albiñana García-Quintana, C., “Introducción” en Albiñana García-Quintana, César, *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, Separata de la Revista de Economía Política núm. 51. Enero-Agosto 1969. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1969, p. 7

No obstante, este trabajo no abarca toda la vida de la Ley de 1932, sino que se circunscribe a su génesis.

1.2. El punto de partida y la metodología de trabajo

Según la tesis formulada y ampliamente desarrollada por Fuentes Quintana en sus artículos “*Los principios del reparto de la carga tributaria en España*”⁴⁰ y “*La ideología de la reforma tributaria silenciosa*”⁴¹, reeditados por Francisco Comín en 1990⁴², la aprobación de la Ley de la CGR en 1932 culmina la segunda etapa de la reforma fiscal propugnada en España en el primer tercio del siglo XX bajo la inspiración intelectual, sino la autoría directa, de Antonio Flores de Lemus (“*el hacendista español más convincente y perseverante del primer tercio del siglo XX*”⁴³). Este proceso fue denominado por Fuentes Quintana como la “*reforma tributaria silenciosa*”, en atención a la estrategia de introducción de cambios en diferentes tributos y en la propia Administración de Hacienda, no de una sola vez mediante una ley de reforma como tal sino de forma paulatina y progresiva en el tiempo, con el objetivo de personalizar la imposición directa española.

Según esta tesis, la estrategia de reforma en la segunda etapa vino marcada por los fracasos sufridos en la primera etapa de la “*reforma tributaria silenciosa*”, que tuvo como hitos fundamentales el Proyecto de Ley de reforma tributaria de 14 de abril de 1909 del Ministro Gonzalez Besada⁴⁴ y, sobre todo, la propuesta más ambiciosa presentada a las Cortes en junio de 1910 por el Ministro Cobián junto con el Proyecto de Ley de Presupuestos para 1911⁴⁵. Esta última contenía en diversos proyectos de ley una reforma general de todo el cuadro tributario español de la época afectando tanto a la imposición directa como a la indirecta y a los impuestos municipales. Las Cortes aprobaron únicamente los que modificaban los impuestos directos de producto (la Contribución

⁴⁰ Fuentes Quintana, E., “Los principios del reparto de la carga tributaria”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, número 41, marzo-1961, p.p. 161-298.

⁴¹ Fuentes Quintana, E., “La ideología de la reforma tributaria silenciosa”, *Hacienda Pública Española*, números 42-43, 1976, p.p. 105-144.

⁴² Fuentes Quintana, E., *Las reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, Edición al cuidado de Francisco Comín, Editorial Crítica, Barcelona, 1990.

⁴³ Comín F., “Presentación”, en Fuentes Quintana Enrique, *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit. p. XXIV.

⁴⁴ Perteneciente al Partido Conservador, fue ministro de Hacienda en 1903, 1909 y 1918.

⁴⁵ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, Apéndice 8º al n.º 15.

Territorial y la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria), y los impuestos mineros, así como el Impuesto de Transportes.

Precisamente en los proyectos de ley que no fueron aprobados (el Proyecto de Ley de modificación del Impuesto de Cédulas Personales y el Proyecto de Ley del Impuesto de Derechos Reales en las sucesiones hereditarias), según Fuentes, se intentaba “*ensayar por vez primera la personalización en el reparto de la carga tributaria*”⁴⁶. Para este autor, esa reforma servía a “*una concepción en marcado contraste con los principios reinantes de la imposición española hasta el momento*”⁴⁷, intentándose apartar del denominado sistema mediterráneo o latino (que se basaba principalmente en la imposición sobre el consumo de bienes y servicios y los impuestos de producto de inspiración francesa), instaurado en España en las reformas de 1845 y 1899-1900.

Por primera vez, según Fuentes, en los citados proyectos se entiende que la capacidad económica a gravar debe encontrarse en la renta y en el patrimonio por lo que concluyó que con los proyectos de 1909-1910 “*hace su aparición en la escena de la Hacienda española, una nueva ideología fiscal de signo diferente de la liberal moderada y conservadora*”⁴⁸, a la que el autor denominó “*ideología fiscal reformadora*”.

Sin embargo, para Martorell Linares⁴⁹, esta forma de presentar la evolución del sistema tributario español en el primer tercio del siglo XX como si hubiese existido una tendencia unívoca a la reordenación y perfeccionamiento de este, mayoritariamente secundada por la doctrina, ofrece “*una imagen distorsionada*” de la política tributaria de la época. Se ha dado primacía al estudio del fenómeno reformista al que se refiere Fuentes Quintana, orientado a reforzar los ingresos fiscales, cuando realmente la mayor parte de las propuestas de los gobiernos hasta los años 20 estuvieron dirigidas a reducir la presión fiscal, singularmente mediante la supresión del Impuesto de Consumos.

Por otro lado, aunque Martorell Linares considera que Flores de Lemus fue “*el más importante de los asesores ministeriales*” que con “*su presencia contribuyó a dotar de coherencia a buena parte de las propuestas de reforma elaboradas durante el primer*

⁴⁶ Fuentes Quintana E., “La ideología de la reforma tributaria silenciosa” en *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit., página 294.

⁴⁷ Fuentes Quintana E., “La ideología de la reforma tributaria silenciosa” en *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit., p.p. 321-322.

⁴⁸ En alusión a que las reformas de 1845 y 1899 habían sido impulsadas por el partido moderado y el conservador, respectivamente.

⁴⁹ Martorell Linares, M., “Las reformas tributarias y la política en España, en el primer cuarto del siglo XX”, *Hacienda Pública Española, Monografías 1996*, Instituto de Estudios Fiscales, 1996, p. 251.

*tercio del siglo XX*⁵⁰, critica que no se le haya dado más importancia a los Ministros de Hacienda y Presidentes del Consejo de Ministros, que eran quienes realmente decidían la política fiscal, así como a las Cortes que en esta época tuvieron el poder y la capacidad de adoptar, rechazar o modificar las propuestas del Gobierno en materia tributaria.

Siguiendo a Eduardo del Río, María Begoña Roncero y otros autores⁵¹, también es importante tener en cuenta otros proyectos de ley que buscaron modificar el Impuesto de Cédulas Personales en la dirección iniciada por Cobián y que no fueron mencionados expresamente por Fuentes Quintana en su artículo *“La ideología de la reforma tributaria silenciosa”*.

Se trata, en primer lugar, del Proyecto de Ley de 25 de octubre de 1913⁵² presentado por el Ministro Suarez Inclán junto con el proyecto de Presupuestos para 1914. Por esta misma época, en la modificación del Repartimiento general propuesta por Gonzalez Besada y finalmente aprobada por un Real Decreto de 11 de septiembre de 1918 (Gaceta de Madrid de 15 de septiembre), un impuesto de ámbito municipal, se advierte la presencia de reglas más propias de una verdadera contribución general sobre la renta.

Asimismo, en el contexto de la tramitación de los presupuestos del Estado para el bienio 1920-21, el Ministro de Hacienda Gabino Bugallal⁵³ volvió a plantear la introducción de una contribución general sobre la renta a través de la reforma del Impuesto de Cédulas Personales, así como su reintegración al Estado (revirtiendo la cesión del impuesto a los Ayuntamientos). Este proyecto tampoco fue aprobado y fue objeto de un voto particular (que contenía un Proyecto de Ley alternativo) por parte del propio Cobián.

Al anterior le siguió el intento patrocinado por Francesc Cambó en noviembre de 1921, que quedó plasmado en un Anteproyecto de Ley que no llegó a presentarse al Parlamento, y su secuela del Proyecto de Ley de reforma del Impuesto de Cédulas Personales presentado al Congreso por su sucesor al frente del Ministerio de Hacienda, Francisco Bergamín, el 18 de abril de 1922. Este Proyecto tampoco llegó a aprobarse debido a la instauración de la Dictadura de Primo de Rivera en septiembre de 1923.

⁵⁰ Martorell Linares, M., “Las reformas tributarias y la política en España, en el primer cuarto del siglo XX”, cit., p. 252.

⁵¹ Del Río E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, *De Economía. Revista de Estudios Económicos y Sociales*, monográfico IV, enero-febrero 1955.

⁵² Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1911-1914, 25 de octubre de 1913, Apéndice 9º al n.º 225.

⁵³ Perteneciente al Partido Conservador, fue ministro de Hacienda en 1914-1915, 1919 y 1920.

Asimismo, Naharro Mora⁵⁴ apunta de forma más precisa cuales fueron los antecedentes de la Contribución General sobre la Renta. Es cierto, nos dice que la Ley de 1932 “resumió y tamizó lo mejor de los anteriores proyectos que a lo largo de los tres primeros decenios del siglo se formularon para la implantación de la tributación personal”. Pero para determinar cuál fue la fuente primaria de la Ley de 1932 es necesario averiguar de donde proceden “los mecanismos esenciales” que configuran especialmente el gravamen de 1932 diferenciándolo de otros impuestos personales: la distinción entre la obligación personal y la real de contribuir, y los procedimientos de determinación de la base imponible por rendimientos mínimos y por signos externos. Ambos procedían de las normas que para la Hacienda local había establecido el Repartimiento de Utilidades, si bien la diferenciación entre obligación personal y real se había anticipado en el Proyecto Cobián de 1910. Por su parte, el procedimiento de estimación de la base por signos externos y coeficientes mínimos fue trasladado del Anteproyecto de Cambó, donde ya se había adoptado previamente.

No puede dejar de citarse como otro hito clave en el proceso que lleva a la aprobación de la Contribución General sobre la Renta, la propuesta del Ministro Calvo Sotelo de 1926 de un Impuesto sobre la Renta y las Ganancias. Como señaló el profesor Naharro Mora⁵⁵ en una conferencia pronunciada en enero de 1955, este proyecto “nada tiene que ver ni constituye antecedente de la Ley Carner”, dado que el de Calvo Sotelo se quería configurar como un impuesto principal sobre la renta y no como complementario, además de las diferencias técnicas. Sin embargo, en la tramitación del proyecto el Ministro solicitó dictamen a una comisión presidida por Flores de Lemus, que mostró su disconformidad con el proyecto de Impuesto sobre Rentas y Ganancias y formuló una propuesta alternativa que, según Lagares⁵⁶, fue seguida “fielmente” en la Ley de la Contribución General sobre la Renta de 1932.

Según Fuentes Quintana⁵⁷, en la elaboración de los proyectos fracasados debió participar decisivamente Flores de Lemus, no solo por su cargo en el Ministerio de Hacienda, sino

⁵⁴ Gabinete Técnico del Ministro de Hacienda, “Dictamen”, junio 1952 en Albiñana García-Quintana, César, *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, Separata de la Revista de Economía Política núm. 51-52. Enero-Agosto 1969. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1969, p. 61.

⁵⁵ Naharro Mora, J.M., “Conferencia”, 13 de enero de 1955, en Albiñana, César, *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, cit., p. 294.

⁵⁶ Lagares Calvo, M., “Flores de Lemus y el Proyecto de Impuesto sobre las Rentas y las Ganancias de 1926”, *Hacienda Pública Española*, números 42-43, 1976, p. 203.

⁵⁷ Fuentes Quintana E., “Los principios del reparto de la carga tributaria en España” en *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit. p. 68.

por las similitudes en la prosa y el ideario de los preámbulos o exposiciones de motivos de dichos proyectos y obras fehacientes posteriores del mismo, como la Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913⁵⁸, y el Dictamen emitido por la Comisión nombrada el 1 de abril de 1927, acerca del proyecto de Impuesto sobre Rentas y Ganancias de Calvo Sotelo.

En cuanto a la intervención directa de Flores de Lemus en la elaboración de los proyectos legislativos citados, contamos con la opinión más categórica del profesor Naharro Mora (cuando ocupaba el cargo de Jefe del Gabinete Técnico del Ministro de Hacienda en junio de 1952),⁵⁹ al afirmar que tanto en los proyectos de ley de Cobián de 1910, como en el posterior Repartimiento general de 1918 y en la Ley de la CGR de 1932, “*puso de manera decisiva su pensamiento el finado profesor Flores de Lemus*”.

En esta misma línea Velarde⁶⁰ también ha afirmado con contundencia que, entre otros proyectos de normas, fiscales y no fiscales, dentro de una actividad que califica de “*prodigiosa*”, el Proyecto de Ley de modificación del Impuesto de Cédulas Personales de 1910, incluyendo su Exposición de Motivos, era obra de Flores de Lemus. Asimismo, menciona otras obras que “*por la época o estilo creo son obra de Flores de Lemus, pero que no he tenido confirmación documental de que este es el autor*”, citando como ejemplos (relevantes para este estudio), el Proyecto de Ley de 25 de octubre de 1913 estableciendo una contribución general sobre la renta (Proyecto Suarez Inclán), el Anteproyecto de Ley de Modificación de Tributos y de Haciendas Locales de 1921 (Anteproyecto Cambó) y el Proyecto de Ley de 18 de abril de 1922 sobre reforma del Impuesto de Cédulas Personales (Proyecto Bergamín).

Es también Naharro Mora⁶¹ quien nos ha aportado información más precisa y fiable sobre la autoría del texto de la Ley que queremos estudiar. Cuando el Ministro de Hacienda de la Segunda República, Jaime Carner, le solicitó su colaboración para redactar un Anteproyecto de Ley de la Contribución General sobre la Renta, Flores se negó inicialmente ya que se oponía a la introducción de un impuesto personal sobre la renta

⁵⁸ *Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913*, Revista de Economía Política vol. VIII (1957).

⁵⁹ Gabinete Técnico del Ministro de Hacienda, “Dictamen”, junio 1952 en Albiñana García-Quintana, César, *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, cit., p. 61.

⁶⁰ Velarde Fuertes, J., *Flores de Lemus ante la economía española*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1961. p.30.

⁶¹ Naharro Mora, J.M., “Conferencia”, 13 de enero de 1955, en Albiñana, César, *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, cit., p. 295.

por la penosa situación de la Administración de Hacienda. La tarea recayó en el profesor Enrique Rodríguez Mata, discípulo del propio Flores, que se basó en los antecedentes normativos ya citados y en el derecho extranjero, sobre todo el alemán. Posteriormente, sin embargo, Flores de Lemus aceptó revisar el texto del Proyecto de Ley y se encargó personalmente de calcular la tarifa del gravamen, por lo que Naharro Mora afirma que “*sus ideas sobre la materia se hubieron de reflejar en la obra de un discípulo tan allegado al maestro*”.

Estas circunstancias fueron confirmadas por el propio Rodríguez Mata⁶²: “*...fui yo quien redactó el Proyecto de la Ley Carner, por encargo y bajo la dirección del profesor D. Antonio Flores de Lemus*”. Parece, por tanto, que este último tras rechazar el encargo por el motivo comentado, debió recomendar a alguien de su confianza. Rodríguez Mata señaló que “*el estudio más serio que conocemos sobre la evolución del impuesto general sobre la renta es la conferencia que pronunció sobre este tema el profesor de Economía de la Universidad de Madrid, don José M. Naharro, con motivo de la tercera semana de estudios de derecho financiero, organizada por los inspectores del Timbre...*”.

La calificación como “*silenciosa*” de la reforma, tal y como ha comentado Fuentes Quintana⁶³, aparte de con el enfoque programado, continuado y fragmentario de la misma (poco dado en definitiva a un proyecto de ley “espectacular” o muy publicitado previamente), también tiene que ver con el estatus de competencia técnica e independencia política alcanzado por Flores de Lemus. Según Fuentes, una forma de asegurarse la segunda fue refugiarse en un cargo técnico de poco renombre sin reclamar grandes medios para sus trabajos, por miedo precisamente a que ello le restase dicha independencia. La falta de mayor presupuesto limitó el número de técnicos y especialistas en los que apoyarse, debiendo recurrir frecuentemente a sus propios discípulos para sacar adelante algunos de sus informes y trabajos para el Ministerio.

En este ámbito, estudiado de forma muy sistemática por María José Aracil Fernández⁶⁴, también cabe calificar su obra como silenciosa dada su reticencia a dejar por escrito sus hallazgos e investigaciones. Por el contrario, desde su incorporación al Ministerio en 1906

⁶² Rodríguez Mata, E., “La nueva Ley del Impuesto sobre la Renta”, *Moneda y Crédito*, núm. 52, marzo 1955, Madrid, en Albiñana, César, *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, cit., p. 314.

⁶³ Fuentes Quintana E., “La ideología de la reforma tributaria silenciosa” en *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit., página 287.

⁶⁴ Aracil Fernández, M.J., “El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España”, *IEF Documentos 13/01*, Instituto de Estudios Fiscales 2001.

e incluso en el periodo en el que ocupó la cátedra de Economía Política en la Universidad Central de Madrid (1920-26), su principal ocupación académica, además de fomentar la traducción de la literatura financiera extranjera (principalmente alemana, como correspondía a su formación), fue la de organizar seminarios y cursos de especialización con un enfoque eminentemente práctico. De los citados seminarios y cursos surgió una pléyade de discípulos como Vicente Gay, Ramon Carande, Enrique Rodriguez Mata, Jose Alvarez de Cienfuegos, Agustín Viñuales, y Gabriel Franco; así como en una última etapa Jose Castañeda, Jesus Prado y Jose María Naharro, entre otros. La mayoría de ellos ocuparon las cátedras de Economía Política y Hacienda Pública de diversas universidades españolas. Viñuales y Franco, además, fueron Ministros de Hacienda de la Segunda República. Como ha señalado María José Aracil⁶⁵, a través de sus obras resulta posible conocer las ideas de Flores de Lemus y, por tanto, resultan fuentes autorizadas (a veces incluso como autores directos) de las concepciones doctrinales que soportan las normas y proyectos de norma objeto de estudio en este trabajo.

Así pues, los citados Rodriguez Mata y Naharro Mora, que tanta información nos han aportado para fijar este punto de partida, eran discípulos de Flores de Lemus.

Esta tarea docente confluyó de forma natural con su trabajo en el Ministerio, al que ya hemos hecho referencia, y se plasmó también en documentos no firmados pero cuya autoría principal ha sido posible atribuirle. Así, por ejemplo, como comentábamos anteriormente, Fuentes Quintana le atribuía la Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913. También Enrique Rodriguez Mata en las notas⁶⁶ a su traducción de “Hacienda Pública” de Carlos T. von Eheberg (de 1929) la considera obra del “*insigne maestro don Antonio Flores de Lemus*”. Velarde⁶⁷ también se refiere a los trabajos elaborados en el Ministerio como los Documentos y Trabajos de la Comisión Extraparlamentaria para la Transformación del Impuesto de Consumos, la Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913 y el Dictamen emitido por la Comisión nombrada el 1 de abril de 1927 acerca del proyecto de Impuesto sobre Rentas y Ganancias.

⁶⁵ Aracil Fernandez, M.J., “El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España”, cit., p.13.

⁶⁶ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, cit., p. 169 y 296.

⁶⁷ Velarde Fuertes, J., *Flores de Lemus ante la economía española*, cit. p.32 y 201.

Es muy ilustrativa de la forma de proceder de Flores de Lemus en esa doble faceta de funcionario y docente lo que nos cuenta Velarde⁶⁸, basándose en una conversación con Álvarez de Cienfuegos, discípulo de Flores y catedrático de Economía Política y Hacienda Pública de la Universidad de Granada. *“La enseñanza que recibían de su maestro era lo más ajeno que darse puede a una enseñanza sistemática. En visitas al Ministerio de Hacienda, en restaurantes típicos de Madrid o sus alrededores, en comidas campestres, (...) tomando como punto de apoyo una frase, un texto leído por uno de los discípulos, en diálogo dirigido diestramente por él, recibía el grupo innumerables enseñanzas. Renacía así el viejo sistema socrático, ajeno a toda pedantería. (...) Otro día, un trabajo urgente que precisaba un ministro, obligaba a prestarle ayuda al pequeño grupo, que se ponía así, insensiblemente, en contacto con la realidad económica española y extranjera, con los métodos estadísticos, con las posibilidades de nuestra burocracia. Se trabajaba entonces, sin descanso, hasta la madrugada muchas veces. Una cena subida del Café Universal, consumida a horas inverosímiles, establecía una pausa en la labor febril, (...)”*

Así pues, que la Ley de la CGR de 1932 tiene como antecedentes los proyectos legislativos a que hemos hecho referencia no es una tesis novedosa, sino que ha sido defendida por numerosos autores, entre otros, los citados Fuentes Quintana, Velarde y Naharro Mora. Además, también sabemos que tanto en la elaboración de dichos proyectos como de la Ley objeto de esta tesis jugó un papel crucial Antonio Flores de Lemus, con la colaboración muy importante en esta segunda de Enrique Rodríguez Mata. Por tanto, hay que reconocer que se está tomando un punto de partida avanzado para acometer el trabajo que nos hemos propuesto realizar sobre las hipótesis anteriormente mencionadas: Desde el punto de vista del avance del derecho, determinar la posición que ocupa la Ley de 1932 en ese movimiento pendular al que parece responder el progreso del derecho. Desde la perspectiva de los factores que lo condicionan, comprobar para el caso que nos ocupa la veracidad de la afirmación de Besta de que el derecho revolucionario no eclosiona súbitamente en el momento político de dicha revolución, sino que se va elaborando previamente. Asimismo, verificar la ley de la tradición o de la herencia, esto

⁶⁸ Velarde Fuertes, J., *Flores de Lemus ante la economía española*, cit. p.21.

es, la continuidad del derecho apegado a la tradición que dificulta la adopción de normas más innovadoras.

Para ello procederemos a realizar un análisis estructurado en dos niveles. En primer lugar, a través del estudio de la ideología o mentalidad, o su razón ideal o sentimental (en el sentido que, respectivamente, le daban Font i Rius⁶⁹ y Altamira⁷⁰) de la Ley de la Contribución General sobre la Renta de 1932, mediante la revisión de los debates parlamentarios habidos en las cortes tanto de la Restauración como de la Segunda República, así como de una selección de la doctrina publicada en la época. En un segundo nivel, mediante el estudio y comparación de las normas y proyectos legislativos que precedieron a la Ley de la Contribución General sobre la Renta de 1932 con esta última. Tratándose de una tesis de historia del Derecho en este trabajo hemos procurado seguir el denominado⁷¹ “*método histórico-jurídico de la historia del Derecho*”. Por ello, además de a los textos legales (tanto proyectos o anteproyectos de normas como normas aprobadas y puestas en vigor), para interpretar la ideología reflejada en aquellos, debíamos acudir a informes o trabajos administrativos, a las discusiones parlamentarias y a literatura jurídica de la época. Se trata del tipo de fuentes inmediatas o directas que nos pueden permitir conocer y entender la ideología o mentalidad que inspiró e informó a los autores o promotores de las citadas normas (normalmente el Ministro de Hacienda de turno y sus colaboradores y funcionarios en el Ministerio), así como al órgano legislativo que, solo en el caso de la Ley de la Contribución General sobre la Renta, las aprobó.

En este caso, en lo que se refiere a las obras doctrinales nos ha parecido muy conveniente, siguiendo la idea de María José Aracil,, acudir a la de Carlos T. von Eheberg, “*Hacienda Pública*”, que fue traducida y anotada por Enrique Rodríguez Mata en 1929, siguiendo las indicaciones de su maestro Flores de Lemus. Confluye en este autor, como ya sabemos, la doble condición de discípulo de aquel y autor de la Ley de la Contribución General sobre la Renta. La segunda es el manual de “*Hacienda Pública*” de Alvarez de Cienfuegos, también miembro de la primera generación de discípulos de Flores, de 1944. Los trabajos administrativos que queremos estudiar son obviamente dos de los principales

⁶⁹ “*El conjunto explícito o implícito de sus cuadros lógico-formales de representación jurídica, de sus categorías, de su técnica.*”

⁷⁰ “*Los «estados interiores» de los individuos y colectividades que los produjeron.*”

⁷¹ Font i Rius, J.M., “*Derecho Histórico*”, en Mascareñas, Carlos E., *Nueva Enciclopedia Jurídica, Tomo I (Derecho)*, cit., p. 492.

atribuidos a Flores de Lemus: la Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913 y el Dictamen de la Comisión de 1927.

De esta forma hemos procurado evitar el error al que, según Font i Rius⁷², se refirió Von Schwerin⁷³: *“Nada hay más equivocado ni expuesto a error que abordar el Derecho pasado con las categorías del Derecho presente”*. Y, por el contrario, en este estudio de una ley histórica, hemos procurado atenernos a la afirmación del citado Eloy García⁷⁴ de que *“el pasado responde siempre a su propio y singular curso, y debe ser interpretado necesariamente en su exacto marco circunstancial y temporal y no como la precuela recreada desde un presente que se hace continuo”*.

También, por supuesto, hemos acudido a la literatura histórica y jurídica publicada posteriormente en la medida que nos podía servir de guía y de apoyo para seleccionar, entender y valorar alguna de aquellas fuentes. Asimismo, hemos comparado la evolución de la legislación tributaria española, en relación con el impuesto personal sobre la renta, con la seguida en otros países europeos y en Estados Unidos, fundamentalmente. Para Altamira⁷⁵, este *“método comparativo”* debe considerarse como *“una parte esencial e ineludible de esta ciencia”*, el cual permitirá identificar semejanzas y diferencias. La explicación de unas y otras, y de sus motivos, permite *“mostrar, de una parte, lo que es propiamente característico y distintivo de un pueblo con relación a los demás, y de otra, la filiación de las instituciones de cada uno, en lo que no sean originales o producto de las condiciones especiales de un grupo”*.

Adicionalmente, según este autor, teniendo en cuenta que la propia ciencia histórica del Derecho no ha evolucionado de forma igual en unos países u otros, *“es indudable que el conocimiento de las instituciones en pueblos cuya historia está muy adelantada ha de servir para iluminar la de pueblos atrasados en este respecto”*.

2. LA ACEPTACION DEL PRINCIPIO DE PERSONALIDAD DEL GRAVAMEN EN ESPAÑA

⁷² Font i Rius, J.M., “Derecho Histórico”, en Mascareñas, Carlos E., *Nueva Enciclopedia Jurídica, Tomo I (Derecho)*, cit., p. 491.

⁷³ Historiador del Derecho alemán.

⁷⁴ García, E., “Nota de presentación a La Constitución Española de 1931 de Don Nicolás Perez Serrano” en Perez Serrano, N., *La Constitución de 1931*, cit. página XI.

⁷⁵ Altamira, R., *“Historia del Derecho Español”*, cit., p. 56-57.

Para hacer la labor de reconstrucción histórica que es el objeto de esta tesis, tenemos que irnos al origen del flujo de normas, conceptos, técnicas y principios que pudo acabar conformando la Ley de la Contribución General sobre la Renta. Resulta indispensable para ello conocer las figuras impositivas y proyectos de reforma frustrados a que hemos hecho referencia en el capítulo anterior. Pero también tenemos que entender cuáles fueron las necesidades y circunstancias en que se elaboraron los mismos, así como la doctrina y los trabajos administrativos que sirvieron de sustento o, en algún caso, de contrapunto a aquellos. Ello implica revisar cual fue la evolución del sistema tributario español durante los siglos XIX y XX buscando detectar la aparición y, en su caso, aceptación de los principios de igualdad, generalidad y progresividad. Estos, en mi opinión, constituirían el criterio de evaluación al que se refería Font i Rius para considerar que estamos ante un avance del derecho tributario hacia el ideal de la justicia tributaria. Su hallazgo significaría que hemos dado con el posible origen de nuestra Ley. Además, dichos principios se asociaron a la introducción de impuestos personales, entre ellos sobre todos, el impuesto personal sobre la renta, que era uno de los elementos fundamentales de lo que Fuentes Quintana denominó “ideología fiscal reformadora” para diferenciarla de la “reforma fiscal moderada y conservadora”.

2.1. El retraso en la evolución del régimen tributario español durante el siglo XIX

España vivió en el siglo XIX dos grandes reformas de su sistema impositivo: la reforma liberal moderada de 1845, impulsada por el Ministro Alejandro Mon⁷⁶, y la reforma conservadora de Raimundo Fernandez Villaverde⁷⁷ de 1899. En virtud de la primera se introdujo en España el sistema de impuestos de producto, que incluía impuestos sobre tres fuentes de renta: la propiedad inmueble, la agricultura y la ganadería, el comercio y la industria. Se trataba de la Contribución sobre Bienes Inmuebles, Cultivo y Ganadería y la Contribución Industrial y de Comercio. Adicionalmente, se aprobó la Contribución sobre Inquilinatos (que apenas duraría dos años) y dos impuestos indirectos: el Impuesto sobre el Consumo de Especies Determinadas y el Derecho de Hipotecas. La medida más significativa de la reforma de 1899 fue la introducción de la Contribución sobre Utilidades

⁷⁶ Alejandro Mon, Ministro de Hacienda del Partido Moderado, que tomó posesión de su cargo el 3 de mayo de 1844.

⁷⁷ Ministro de Hacienda en el Gobierno conservador presidido desde el 3 de marzo de 1899 por Francisco Silvela. También fue Ministro de Hacienda en 1903.

de la Riqueza Mobiliaria. Se trataba de un nuevo impuesto real que aspiraba a gravar las dos fuentes de renta que no se estaban gravando de forma sistemática tras la reforma de 1845: el capital y el trabajo.

Tanto el proceso de ruptura con la Hacienda del Antiguo Régimen, hasta la primera reforma citada, como la implantación del sistema tributario liberal se caracterizaron por sus dificultades y, en consecuencia, por su lentitud y retraso. En opinión de Comín, cuando se establecieron los principios hacendísticos liberales lo hicieron “*tardía, insuficiente y parcialmente*”⁷⁸ al dejar fuera a los nuevos impuestos de producto, esto es, los que gravaban las rentas del trabajo y del capital. Comín y Vallejo⁷⁹ han subrayado las dificultades para hacer avanzar el sistema fiscal a partir del sistema establecido en 1845. Se trataba de tres fundamentalmente: 1) los obstáculos para completar el cuadro liberal de impuestos directos de producto, integrando las rentas del trabajo, del capital y de las sociedades; 2) las barreras para personalizar la tributación directa adoptando un impuesto sobre la renta de las personas físicas, y 3) la imposibilidad de sustituir los impuestos sobre consumos por un impuesto sobre el volumen de ventas. En esa evolución estos autores han señalado dos fases de estancamiento, la Primera Restauración (1875-1899) y el Franquismo, y dos “*momentos de fermento reformador*”, el Sexenio Democrático (1868-1874) y el primer tercio del siglo XX.

Si acudimos al derecho comparado, el retraso en la evolución del sistema tributario español es evidente, tanto respecto al “Income Tax” británico (introducido a finales del siglo XVIII), como respecto al sistema francés de impuestos de producto y a los Estados alemanes que, si bien adoptaron los impuestos reales, ya desde mediados del siglo XIX iniciaron la personalización de sus impuestos directos.

Todo ello justifica la opinión de Comín de que en España “*la fiscalidad liberal tardó en completarse tanto como se había demorado su implantación inicial*”⁸⁰.

A continuación, vamos a recorrer con algo más de detalle la evolución del régimen tributario español durante el siglo XIX de la mano de los principales intentos de introducir la imposición personal sobre la renta.

⁷⁸ Comín, F., “Las transformaciones tributarias en la España de los siglos XIX y XX”, *Hacienda Pública Española*, 108-109, 1987, pág. 448.

⁷⁹ Comín, F. y Vallejo, R., “Presentación: La reforma fiscal de Mon-Santillán desde una perspectiva histórica”, *Hacienda Pública Española, Monografías 1996*, Instituto de Estudios Fiscales, 1996, p.15.

⁸⁰ Comín F., “Las transformaciones tributarias en la España de los siglos XIX y XX”, cit., pág. 450.

2.1.1. La Contribución Directa de 1813

Como señala Fuentes Quintana⁸¹, a principios del siglo XIX, pese a su larga historia de unidad política, España adolecía de unidad financiera y fiscal. Según explica Comín⁸², el sistema fiscal del Antiguo Régimen se caracterizaba por su desorden al coexistir numerosas figuras impositivas algunas de las cuales se solapaban entre sí al gravar las mismas bases tributarias. No se cumplía el principio de generalidad ni a nivel individual ni a nivel territorial. Nobles y eclesiásticos no eran sujetos pasivos de los impuestos directos, y la fiscalidad era distinta según los reinos.

Los constituyentes de Cádiz respondieron a esta cuestión estableciendo en el texto constitucional⁸³ el principio de capacidad de pago, esto es, la proporcionalidad entre el gravamen y la renta (“*haberes*”) individual, y aprobando la Contribución Extraordinaria de Guerra (mediante el Real Decreto de la Junta Central y de las Cortes de 12 de enero de 1810), posteriormente sustituida por la Contribución Directa sobre la Riqueza Territorial, Industrial y Comercial en virtud del Decreto de 13 de septiembre de 1813⁸⁴, un tributo directo aplicable con carácter general en todo el país a medida que este iba siendo liberado del ocupante francés. El Decreto declaraba la extinción de las contribuciones sobre los consumos del Antiguo Régimen, conocidas genéricamente como Rentas Provinciales (incluían las Alcabalas, Cientos, Millones y la Nieve, entre otras, en los territorios de la antigua Corona de Castilla y León, y el Catastro, Equivalente y la Talla, en los de Aragón e Islas Baleares), así como las denominadas Rentas Estancadas Mayores y Menores. Hay que tener en cuenta no obstante que, según el artículo XI del Decreto de 13 de septiembre de 1813, el impuesto no se calculaba directamente en función de la renta del contribuyente sino en función de los gastos del Estado. Posteriormente se repartía sobre la base de la riqueza relativa o comparada (agrupada en tres ramos, el territorial, el industrial y el comercial), en primer lugar, de las provincias, dentro de estas de los municipios y, finalmente, de los individuos, determinándose el cupo correspondiente a cada una de esas instancias.

⁸¹ Fuentes Quintana, E., “Los principios del reparto de la carga tributaria en España” en *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit. p. 7.

⁸² Comín, F., “Las transformaciones tributarias en la España de los siglos XIX y XX”, cit., pág. 444.

⁸³ Artículo 8: “*También está obligado todo español sin distinción alguna a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado.*”

⁸⁴ Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes. “*Colección de los decretos y ordenes que han expedido las Cortes Generales y Extraordinarias desde el 24 de febrero de 1813 hasta el 14 de septiembre del mismo año*”. Tomo IV. Obtenida el 24 de junio de 2021 de www.cervantesvirtual.com.

Así pues, se trataba de un “*impuesto de cupo*”⁸⁵ que se aplica distribuyendo una cantidad global determinada de forma previa entre los contribuyentes, a diferencia de los impuestos “*de cuota*”, que se determinan aplicando un tipo de gravamen sobre la base imponible. Si lo incluimos en esta revisión es porque según Fuentes⁸⁶, la Contribución “única” fue la más concreta manifestación de una ideología fiscal liberal, nacida durante la Guerra de la Independencia, que califica como “*línea personalista ingenua*”. Cabe entender que la ingenuidad a la que se refería Fuentes Quintana se encontraba en la pretensión de que, con un impuesto de cupo, la contribución asignada al contribuyente pudiera corresponder siquiera de forma aproximada a la capacidad económica real del mismo. Siendo conscientes de las dificultades y la falta de información fiable y actualizada para estimar la “*riqueza*” o capacidad económica gravada, en la normativa de desarrollo del Decreto (la Instrucción para las Diputaciones Provinciales aprobada junto con el Decreto) se acabó recurriendo a indicios de aquella, como podían ser los impuestos pagados en años anteriores. Las circunstancias individuales del titular de la riqueza gravada tampoco se tenían en consideración.

Fernando VII abolió la Contribución en 1814 y restauró los tributos del Antiguo Régimen. En el Trienio Liberal (1820-1823) se instauraron impuestos de producto siguiendo el modelo francés para sustituir a los viejos tributos. La sucesión de periodos de gobiernos absolutistas impidió eliminar los privilegios fiscales de los nobles, limitándose las actuaciones de los Ministros Martín de Garay (1817) y Lopez Ballesteros (1826-1829)⁸⁷ a “*intentar racionalizar la maraña de rentas del Antiguo Régimen*”⁸⁸ y perfeccionar la administración. Por ello, Pro Ruiz⁸⁹ ha calificado este periodo entre 1808 y 1840 como de “*avances y retrocesos*” en el que se agravan “*los problemas de insuficiencia, irracionalidad e injusticia de la Hacienda del Antiguo Régimen*”.

En esta misma línea, ha comentado Comín⁹⁰ que “*la lenta agonía del Antiguo Régimen retrasó la adopción en España de un sistema fiscal liberal hasta 1845*”. El fracaso de las

⁸⁵ Albiñana García-Quintana, C., *El sistema fiscal en España*, Guadiana de Publicaciones, 1974, pág. 83-84.

⁸⁶ Fuentes Quintana, E., “Los principios del reparto de la carga tributaria en España” en *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit., p.10.

⁸⁷ Fue Ministro de Hacienda en bastantes de los gobiernos de Fernando VII en la llamada Década Ominosa (1823-1833).

⁸⁸ Comín, F., “Las transformaciones tributarias en la España de los siglos XIX y XX”, cit., pág. 442.

⁸⁹ Pro Ruiz, J., “Las contribuciones de producto «antiguas» de 1845”, *Hacienda Pública Española, Monografías 1996*, Instituto de Estudios Fiscales, 1996, p.123.

⁹⁰ Comín, F., “Las transformaciones tributarias en la España de los siglos XIX y XX”, cit., pág. 444.

primeras reformas liberales llevadas a cabo durante la Guerra de la Independencia y en los años siguientes explica ya de inicio “*el retraso de la imposición española frente a la europea*”. Como señalaba Juan Beneyto⁹¹, los preceptos de la Constitución de Cadiz relativos a la contribución directa única y al pago de esta según la capacidad de cada provincia e individuo no volverán a figurar en los textos de las Constituciones de 1837 y 1845.

2.1.2. La reforma de 1845. La Contribución sobre Inquilinatos

Al llegar al poder los moderados, tras la caída del último Gobierno de la Regencia de Espartero⁹², el Ministro García Carrasco, en diciembre de 1843, convocó una Comisión especial⁹³ con el encargo de elaborar un dictamen sobre la reforma del sistema tributario español, preparar un plan administrativo para la Hacienda pública y proponer un nuevo método de contabilidad para el erario. El Proyecto de Ley que contenía el dictamen de la Comisión fue entregado al Ministro el 5 de agosto de 1844. La reforma tributaria fue aprobada, mediante la Ley de 23 de mayo de 1845, de Presupuestos del Estado para 1845 (Gaceta de Madrid de 14 de junio), siendo ya Ministro de Hacienda Alejandro Mon, al mismo tiempo que se aprobaba la Constitución de 1845. Como ya se ha comentado, la Ley establecía como nuevos impuestos directos la Contribución sobre Bienes Inmuebles, Cultivo y Ganadería y la Contribución Industrial y de Comercio, así como la Contribución sobre Inquilinatos. Adicionalmente se introducían dos impuestos indirectos: el Impuesto sobre el Consumo de Especies Determinadas y el Derecho de Hipotecas.

Como veremos a continuación, la doctrina ha considerado no sin matices que el sistema se inspiraba en el modelo francés. El sistema de impuestos aprobados en Francia tras la Revolución de 1789 incluyó primero la “*Contribution fonciere*” (aprobada por una ley de 1 de diciembre de 1790), que gravaba los inmuebles rústicos y urbanos. En 1791 se aprobaron la “*Contribution mobiliere*” (la contribución sobre la riqueza mobiliaria), y la “*Contribution des patentes*” (que gravaba las actividades comerciales e industriales). Finalmente, en 1798 se añadió el “*Impôt des portes et fenêtres*” (Impuesto sobre puertas y ventanas).

⁹¹ Beneyto Perez, J., y de Torres Martinez, M., *El Impuesto sobre la Renta. Historia, Derecho Comparado, Técnica y Legislación Española Vigente*, Librería Bosch, Barcelona, 1933, p.18.

⁹² Entre 1841 y 1843, se apoyó en los progresistas.

⁹³ Estaba presidida por Javier de Burgos e integrada, entre otros, por Ramón de Santillán, Alejandro Mon, y Joaquín María Pérez.

Fuentes Quintana ⁹⁴ considera que la memoria de los fracasos de los intentos revolucionarios anteriores, debido a las dificultades prácticas para su implantación, llevó a los reformadores a apoyar la pretendida unidad fiscal española en el sistema tradicional español, pero ordenando y sistematizando el mismo, conforme a los principios “*racionales*” del sistema de impuestos de producto establecidos en Francia por los Decretos de la Convención. Según Fuentes Quintana, los reformadores moderados de 1845 optaron por el principio de realidad como base del reparto de la imposición de producto a imagen y semejanza del sistema francés; fundamentalmente porque, conocedores de los limitados medios materiales y personales de la Hacienda española, lo consideraban más fácil de implementar. El cuadro de impuestos directos del modelo francés solo contaba con antecedentes en España en los tributos establecidos en la Corona de Aragón por Felipe V a través de los Decretos de Nueva Planta, que se podían considerar formas próximas a los impuestos reales. Por otro lado, como hemos comentado, la Comisión encargada de la reforma entendió que para hacer frente a las necesidades financieras de un Estado moderno era necesario contar con una imposición indirecta de aplicación general (lo que sería el Impuesto sobre el Consumo de Especies Determinadas), para lo que contaba con la muy arraigada experiencia de Castilla.

Por ello Fuentes Quintana concluye que “*(...) La revolución liberal española no crea ex novo un sistema tributario a imitación del ejemplo francés. Asimila, más bien, este dentro de sus propias tradiciones, que afirman, asimismo, buena parte del cuadro impositivo instaurado en 1845 y que facilitan la implantación y adecuación de los principios racionales con los que parte de la sociedad española ya estaba familiarizada*”.

Según Pro Ruiz⁹⁵, “*el influjo francés fue preponderante en la reforma española*”. Cómo el francés, el sistema español de impuestos directos se apoyaba fundamentalmente en una contribución territorial, acompañada por un segundo impuesto que debía gravar el resto de las actividades económicas, de modo que mediante estos impuestos se hacía contribuir al mundo rural y al urbano. Según este autor, la Contribución sobre Inquilinatos “*se parecía vagamente*” al Impuesto sobre Puertas y Ventanas, que como aquel gravaba un signo externo de riqueza.

⁹⁴ Fuentes Quintana, E., “Los principios del reparto de la carga tributaria en España” en *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit., p.9.

⁹⁵ Pro Ruiz, J., “Las contribuciones de producto «antiguas» de 1845”, cit. p.123.

Según Serrano Sanz⁹⁶, “había una clara preeminencia en el sistema tributario español de la Contribución de Inmuebles, Cultivo y Ganadería”, que era la figura clave del sistema, debido al peso de la actividad primaria en la economía española y en la facilidad y regularidad de la recaudación que en esa época estaba encomendada al Banco de España. No obstante, Pro Ruiz⁹⁷ también ha destacado que las condiciones políticas de la España de 1845 eran muy distintas de las de la Francia de 1789 y no conducían a “una imitación pura y simple del modelo francés”. Este autor nos ofrece una explicación más precisa de la amalgama entre el sistema de impuestos de producto francés y las tradicionales figuras tributarias españolas. Los miembros del Partido Moderado, de ideología liberal doctrinaria, se inclinaban por conciliar las propuestas de racionalización del sistema fiscal con los intereses sociales que representaban. El Partido Moderado, dominante en la llamada Década Moderada (1845-1854), “el verdadero constructor del Estado español contemporáneo”⁹⁸, se nutría de militares, abogados y, en general, de representantes de las familias de las oligarquías locales, los grupos sociales más poderosos del momento, todos con intereses en la propiedad inmueble, ya fuesen fincas rústicas o casas en alquiler, los cuales prevalecieron. Eran los mismos que habían ocupado el poder municipal durante generaciones oponiéndose a los intentos de reforma del sistema fiscal del Antiguo Régimen. De ahí el peso sobre los autores de la reforma de “las tradiciones fiscales autóctonas”, esto es, de algunas figuras tributarias del Antiguo Régimen, que se habían ido corrigiendo en las dos décadas previas (como las “Contribuciones de cuota fija” de 1824, en el caso de la contribución territorial).

Una cuestión que se ha discutido es si la opción por el principio de personalidad de gravamen estuvo o no presente en las deliberaciones de los reformistas moderados de 1845, tanto por el antecedente de la Contribución Directa sobre la Riqueza Territorial, Industrial y Comercial de 1813, como por la figura del “income tax” británico. Para Fuentes Quintana una prueba de la relevancia del principio de personalidad fue la inclusión de la Contribución sobre Inquilinatos en el Artículo 9º de la citada Ley de 23 de mayo de 1845, fruto del empeño personal de Mon; un impuesto personal que gravaba un signo aparente de riqueza como es el pago de un alquiler, y al que estaban sujetos los arrendatarios, pero también los propietarios, por la parte de la casa que ocupasen para uso

⁹⁶ Serrano Sanz, J.M., “La fiscalidad en la primera Restauración”, *Hacienda Pública Española, Monografías 1996*, Instituto de Estudios Fiscales, 1996, p.240.

⁹⁷ Pro Ruiz, J., “Las contribuciones de producto «antiguas» de 1845”, cit. p.122.

⁹⁸ Pro Ruiz, J., “Las contribuciones de producto «antiguas» de 1845”, cit. p.126.

propio. Según Pro Ruiz⁹⁹, no era un impuesto de producto pues no gravaba una actividad económica, sino que “venía a introducir un principio de imposición personal en función del nivel de renta” si bien lo hacía según el citado signo externo, bien por la convicción de que era obligatorio preservar la esfera personal de la indagación fiscal, o por convencimiento de que no existían medios suficientes para conocer la renta personal de los contribuyentes. La Contribución sobre Inquilinatos se configuraba como una alícuota porcentual que aplicaba sobre el importe de los alquileres, en función de una escala creciente (del 2% al 10%) según la población de la ciudad o pueblo donde se encontraba situado el inmueble. Según las Bases 2ª y 5ª de la Contribución, el sujeto pasivo era el propietario por la casa o parte de esta que habitase (en cuyo caso se valoraría el alquiler que tendría que pagar por un arrendamiento equivalente), pero el impuesto era de repercusión directa al inquilino o arrendatario. Se exceptuaban, entre otros, los inmuebles situados fuera de población que tuviesen un uso agrícola o industrial. En cuanto a los de uso industrial situados en población, la tarifa se aplicaba por la mitad.

Ya en el debate en la Comisión de presupuestos del Congreso, según recoge Estapé¹⁰⁰, la Contribución encontró una gran oposición en parte porque se estimaba que en la práctica recaería en los propietarios en la mayor parte de los casos dado que los alquileres, además de ser muy reducidos, se cobraban difícilmente. Por este motivo como requisito para su aprobación el Gobierno tuvo que aceptar que se estableciese un mínimo exento (3.000 reales en el caso de Madrid, 2.000 en el de las capitales de provincia y puertos habilitados, y 1.500 en el de las demás poblaciones), que limitaba mucho el alcance del tributo.

Los propios miembros de la Comisión para la reforma tributaria, singularmente el propio Ramón de Santillán¹⁰¹, se oponían a este impuesto por considerar que la Administración de Hacienda no tenía medios (un padrón actualizado de todas las casas del Reino y sus alquileres, o los empleados necesarios para llevar su gestión y recaudación) para determinar la base imponible del impuesto, ni podría adaptarse por su complejidad a las tareas que requeriría so pena de perjudicar la administración de las otras contribuciones más importantes para la recaudación de los ingresos previstos en el presupuesto. Según Flores de Lemus¹⁰², el establecimiento de esta contribución fue fruto de la misma

⁹⁹ Pro Ruiz, J., “Las contribuciones de producto «antiguas» de 1845”, cit. p.132.

¹⁰⁰ Estapé Rodríguez, F., *La Reforma Tributaria de 1845*, Ministerio de Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, Reedición noviembre de 2001, pág., 193.

¹⁰¹ Estapé Rodríguez, F., *La Reforma Tributaria de 1845*, cit., pág., 130.

¹⁰² *Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913*, cit., p.1098

confianza injustificada en que la administración tributaria iba a ser capaz de administrar este impuesto. La Contribución sobre Inquilinatos fue incluida en la Ley, pero con apenas un año de vida (con efectos de abril de 1846), cuando Mon salió del Ministerio, fue suprimida por el propio Gobierno moderado.

Según Sardá, citado por Estapé¹⁰³, que también secunda esa opinión, esta contribución “*hubiera podido ser el núcleo central para desenvolver el impuesto sobre la renta*”. Por su parte Fuentes Quintana¹⁰⁴, refiriéndose a la teoría de Laufenburger¹⁰⁵ sobre las fases de la imposición personal, sitúa este impuesto, como el impuesto sobre puertas y ventanas francés, en la primera fase en la que los impuestos gravarían signos aparentes de riqueza como el valor en renta o el número de puertas y ventanas de una vivienda.

En cuanto a las principales contribuciones aprobadas en 1845, como ha analizado con gran detalle Pro Ruiz¹⁰⁶, como consecuencia del citado conservadurismo de los moderados, la Contribución sobre Bienes Inmuebles, Cultivo y Ganadería fue desvirtuada desde su misma génesis, al rechazar la Comisión la posibilidad de levantar un catastro similar al francés. En su lugar, se aprobaron los “*padrones generales de la riqueza inmueble*”, elaborados a partir de declaraciones juradas efectuadas por cada contribuyente, y no de una labor de investigación y comprobación por funcionarios públicos. Al mismo tiempo el impuesto se configuró como único para la propiedad rústica y urbana y como un impuesto de cupo. Para salvaguardar la recaudación de este (inicialmente propuesta en 350 millones de reales, fijada en 300 y rebajada en 1846 a 250 millones de reales), se hizo a los habitantes de cada territorio (municipio o provincia) responsables solidarios del pago del cupo asignado a cada territorio. Aunque la Ley preveía que fuese el parlamento el que fijase el cupo provincial, ante la imposibilidad de llegar a un acuerdo, hubo de hacerlo el Gobierno. El reparto entre municipios correspondía a las Diputaciones, que lo tenían que hacer sin un catastro o estadísticas fiables de la riqueza estando controladas por los caciques locales. Finalmente, cada municipio debía repartir su cupo entre los contribuyentes por medio de comisiones locales

¹⁰³ Estapé Rodríguez, F., *La Reforma Tributaria de 1845*, cit., pág., 130.

¹⁰⁴ Fuentes Quintana E., “Los principios del reparto de la carga tributaria en España” en *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit. p. 11.

¹⁰⁵ Henry Laufenburger (1894-1965), profesor de finanzas en la Facultad de Derecho de París (1941-1958). Autor entre otras obras de “L'intervention de l'état en matière économique” (1939) y “Histoire de l'impôt” (1954). <https://www.alsace-histoire.org/netdba/laufenburger-henry/>. Última consulta 23 de noviembre de 2024.

¹⁰⁶ Pro Ruiz, J., “Las contribuciones de producto «antiguas» de 1845”, cit. p.125.

(las llamadas “Juntas periciales”), controladas por los Ayuntamientos, es decir, por las familias locales más poderosas, lo cual era una nueva fuente de arbitrariedad. Para Pro Ruiz, *“la doble decisión de implantar un impuesto de cupo y renunciar a levantar un catastro, dejaba en manos de las buenas familias de siempre no solo el privilegio de acordarse a sí mismas una carga fiscal leve, sino también la de graduar la carga fiscal de sus vecinos con arreglo al grado de lealtad y sumisión que demostraran”*. Según este autor, la decisión adoptada por la Comisión respecto de la forma de obtener la información para distribuir el impuesto fue la mayor muestra de conservadurismo y se alejaba del principio de proporcionalidad formulado en el Artículo 6¹⁰⁷ de la Constitución de la Monarquía Española de 1845, así como del deseo formulado en el citado Real Decreto de 20 de junio de 1843 de que el deber de contribuir del pueblo no se rija *“por hábitos rutinarios, sino por reglas de igualdad y proporción, esto es, de estricta justicia”*¹⁰⁸. Para Pro Ruiz, la falta de un catastro o estadística de la riqueza inmobiliaria explica la evolución posterior de este tributo hasta principios del siglo XX, cuando el mismo fue introducido por Fernandez Villaverde: *“Con la renuncia a hacer realidad siquiera el modesto catastro estimativo previsto por Mon, su reforma quedaba definitivamente desvirtuada por la fuerza de unas prácticas administrativas que se apartaban del teórico sentido igualitario de la fiscalidad liberal. Para todo el resto del siglo quedaba asentado un sistema basado en la oscuridad, en la opacidad para la Hacienda Pública de la distribución real de la propiedad de la tierra, el volumen y movimiento de las rentas agrícolas, la geografía económica básica del país. La opción era trascendente desde el punto de vista del Estado que se espera construir, pues esta ausencia de la Administración central en la aplicación última de sus normas al territorio dejaba el poder en manos de oligarquías locales sólidamente establecidas desde antiguo”*¹⁰⁹.

En 1850, los *“padrones generales de la riqueza inmueble”* fueron sustituidos por los amillaramientos que perdurarían hasta que a mediados del siglo XX se terminó la confección del catastro. Según Serrano Sanz¹¹⁰, el amillaramiento se basaba en una declaración voluntaria de los vecinos que era supervisada por juntas municipales, como

¹⁰⁷ *“Todo español está obligado a defender la Patria con las armas cuando sea llamado por la ley, y a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado.”*

¹⁰⁸ Exposición de motivos, Real Decreto de 20 de junio de 1843 (Gaceta de Madrid de 21 de junio).

¹⁰⁹ Pro Ruiz, J., “Las contribuciones de producto «antiguas» de 1845”, cit. p.129.

¹¹⁰ Serrano Sanz, J.M., “La fiscalidad en la primera Restauración”, cit., p.240.

resultado de la cual se creaba una “cartilla” que reflejaba la riqueza imponible de cada contribuyente, en función de los cultivos, calidad de sus tierras y precio de sus productos. Sin embargo, Pro Ruiz¹¹¹ ha calificado el amillaramiento como un tipo de “catastro literal”, esto es, una mera lista cobratoria, sin deslinde de parcelas, levantamiento de planos, medición del territorio o prueba pericial alguna para estimar valor o rendimiento de las tierras, siguiendo las mismas prácticas que durante la última época de la Hacienda absolutista para repartir las “Contribuciones de cuota fija”. Según Pro Ruiz, este sistema de determinación de la riqueza agrícola dio lugar a un grado de fraude y ocultación escandaloso que en su opinión no ha sido suficientemente destacado por la historiografía en general: “...cuando los trabajos cartográficos de la segunda mitad del siglo ofrecieron por primera vez mediciones fiables de los términos municipales, quedarían al descubierto las grandes bolsas de ocultación de tierras al fisco que el sistema de los amillaramientos había permitido: entre un tercio y la mitad de la superficie había permanecido oculta, aumentando la discriminación de esa media a medida que concretamos más el territorio observado, hasta más del 90% en algunos pueblos”¹¹².

En realidad, según este autor, el sistema lo que propiciaba es una apariencia de distribución del cupo en función de la distribución de la riqueza, porque primero se determinaba el cupo provincial, municipal o individual, y luego se hacía “un simulacro de estadística” para crear la apariencia de que los cupos representaban un porcentaje uniforme de la renta. Debido al alto grado de ocultación, ello creaba la impresión de que la propiedad inmobiliaria estaba sujeta a tipos elevadísimos (un 30% incluso) y como esto podía generar un efecto deslegitimador, se estableció un gravamen máximo del 12%, de forma que siendo el cupo el mismo se producía una “adaptación sospechosa”¹¹³ de los padrones. En la práctica, los grandes propietarios solían estar gravados por tipos muy por debajo de ese máximo y “los campesinos modestos eran las víctimas de tales manejos, al tener que soportar la sobrecarga fiscal correlativa a la elusión de sus vecinos más poderosos”¹¹⁴.

En relación con la Contribución Industrial, como comenta Rodríguez Mata en sus notas a la traducción de la obra de Eheberg, inicialmente se “implanta de plano el sistema

¹¹¹ Pro Ruiz, J., “Las contribuciones de producto «antiguas» de 1845”, cit. p.127.

¹¹² Pro Ruiz, J., “Las contribuciones de producto «antiguas» de 1845”, cit. p.130.

¹¹³ Pro Ruiz, J., “Las contribuciones de producto «antiguas» de 1845”, cit. p.129.

¹¹⁴ Pro Ruiz, J., “Las contribuciones de producto «antiguas» de 1845”, cit. p.127.

francés, obra de la gran Revolución, de contribuciones directas de producto”¹¹⁵. Sin embargo, “*pronto se pierde la orientación del sistema francés*”. Es evidente que en su apreciación sobre la reforma de 1845 Rodríguez Mata seguía a su maestro Flores de Lemus que, en la Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913 (“*perdida la orientación del sistema francés y apagado el espíritu que animara a los reformadores de 1845, ...*”¹¹⁶), al referirse a la Contribución Industrial y de Comercio, se mostraba muy crítico en este punto con los reformadores de 1845 ya que consideraba “*inexplicable*” que se hubiese adoptado este impuesto sin reparar en que la organización administrativa recién creada no iba a ser suficiente para gestionarlo sino se la dotaba del personal idóneo, y que el colectivo de contribuyentes al que afectaba el impuesto llevaban “*siglos de práctica exención o de imposición mínima*”, lo que no hacía previsible su colaboración con los órganos administrativos. En efecto, “*fue justamente la rebeldía de estos interesados la que dio al traste con el sistema, y la substitución del método francés por otro incomparablemente más tosco e insuficiente, acalló la protesta, a cambio de privar al Tesoro de una parte considerable de los ingresos*”. Originalmente, la Contribución Industrial incluía una cuota fija (en base a la población) y otra proporcional del 10% al alquiler satisfecho por parte de los comerciantes e industriales por el local donde se desarrollaba la actividad. Según Pro Ruiz¹¹⁷, que también cita a Flores de Lemus, la Contribución Industrial se diseñó siguiendo el modelo francés, ya que se basaba en un signo externo en vez de en el beneficio empresarial (como en el modelo británico), y además se quiso vincular al Subsidio Industrial y de Comercio implantado por López Ballesteros en 1824. Ello no impidió la fuerte resistencia de comerciantes e industriales frente a la nueva contribución, que protestaron por lo que consideraban una elevada presión fiscal y una injusta distribución. La resistencia incluyó “*exposiciones*” a las Cortes, al Gobierno y a la Reina, pero también manifestaciones, cierres de comercios e incluso altercados públicos.

En un primer momento, en 1846, se establecieron diferentes tipos de tributación por categorías de negocios, pero la resistencia continuó mediante un fraude generalizado en la declaración de los alquileres. Así que, según Rodríguez Mata¹¹⁸, apenas en 1847, siendo Ministro de Hacienda José de Salamanca, se modificó la Contribución Industrial,

¹¹⁵ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 274.

¹¹⁶ *Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913*, cit., p.1098-1099.

¹¹⁷ Pro Ruiz, J., “Las contribuciones de producto «antiguas» de 1845”, cit. p.130.

¹¹⁸ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 274.

estableciendo el denominado sistema de “*agremiación*” para determinar la cuota de cada comerciante o industrial (los agremiados eran colectivamente responsables del pago de tantas cuotas de tarifa como individuos, pero hacían la asignación individual de forma que la cuota mínima y máxima no excediese del cuarto o del cuádruple de la cuota de tarifa). Para Pro Ruiz la adopción de este sistema de estimación de la base imponible, que responde a la versión doctrinaria, muy conservadora, del liberalismo tuvo enorme trascendencia para el futuro de este impuesto directo: *“En este momento podemos dar por concluida la implantación de la reforma de Mon en el terreno de la Contribución Industrial y Comercial, con la adopción de un método que, traicionando todos los principios del liberalismo, habría de perdurar largamente. A partir de entonces las tarifas de la Contribución quedaron petrificadas y su recaudación pasó a manos de organizaciones gremiales que cobraron por ello nueva vida. Si la abolición de gremios y corporaciones, con la consiguiente libertad de industria, había constituido una de las reclamaciones históricas del liberalismo en su lucha contra el sistema económico del Antiguo Régimen, su resurrección por obra y gracia de las necesidades fiscales cerraba el círculo de la revolución liberal en un sentido netamente conservador”*¹¹⁹. Por ello si para Flores de Lemus¹²⁰, la Contribución Industrial, por su propia configuración y por la falta de medios administrativos para su gestión y recaudación, fue *“el escollo en que tropezara la reforma”*, para Pro Ruiz, ha sido *“considerada unánimemente como el mayor fracaso de la reforma de 1845”*.

Así pues, como ha señalado Pro Ruiz, los dos grandes impuestos resultantes de la reforma de 1845 *“siguieron un mismo ciclo”*¹²¹ con buenas intenciones iniciales en cuanto a la forma de aplicar estas contribuciones de producto “antiguas”, basadas en la proporcionalidad y los signos externos, para conseguir la equidad y luchar contra el fraude. Sin embargo, dichas intenciones fueron muy pronto abandonadas o corregidas para satisfacer los intereses de los grupos sociales más poderosos del momento. Tanto en la contribución territorial como en la industrial, *“la Administración Central del Estado renunciaba a la relación directa con los contribuyentes, a la investigación pormenorizada de la riqueza y a la vigilancia sobre las actividades económicas, buscando en su lugar instituciones representativas de los grandes intereses materiales,*

¹¹⁹ Pro Ruiz, J., “Las contribuciones de producto «antiguas» de 1845”, cit. p.131.

¹²⁰ *Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913*, cit., p.1097.

¹²¹ Pro Ruiz, J., “Las contribuciones de producto «antiguas» de 1845”, cit. p.132.

*con las cuales se pudieran negociar cupos de segura recaudación, dejando que el reparto individual de la caja reflejara la estructura efectiva del poder y las relaciones sociales de la España de entonces”*¹²².

Adicionalmente Pro Ruiz se refiere a lo que denomina la “*formidable descentralización*” del Estado liberal español. A pesar de que se aprobasen normas tributarias que podían rezumar centralismo, este solo existía en apariencia; la realidad era que, por falta de voluntad política de gobernantes y legisladores cuyos intereses propios chocaban con los principios de igualdad y proporcionalidad que debían inspirar el régimen tributario liberal y, por la consiguiente falta de medios para imponer esa legislación, la administración central no podía llegar con eficacia a la totalidad del territorio debiendo apoyarse en las instituciones locales (dominadas por las oligarquías territoriales), que controlaban la información sobre las bases y cuotas tributarias. Según Pro Ruiz, los dos grandes impuestos de la reforma de 1845, la contribución sobre la propiedad inmueble y la contribución sobre la actividad industrial y comercial, “*habían quedado en manos de poderes intermedios con los que el Estado negociaría en lo sucesivo el monto de la carga fiscal y en los cuales delegaría la potestad de repartir dicha carga entre los contribuyentes*”¹²³. Esto propició el aumento de la ocultación de la riqueza y la defraudación, así como la graduación del esfuerzo fiscal de los contribuyentes en función de su capacidad de negociación (por su poder, la calidad de sus redes personales, o bien la capacidad de influencia y resistencia frente a las normas).

En palabras de Comín y Vallejo¹²⁴, “*los gobiernos del siglo XIX se desentendieron de la determinación de las bases tributarias y la recaudación directa de los impuestos*”. Coincidiendo con Flores de Lemus y con el citado Pro Ruiz, para Comín¹²⁵, “*el desconocimiento de las bases tributarias ha sido el problema capital de la Hacienda española desde 1845*”.

Para este último autor, si bien los impuestos de producto favorecían el ahorro y la inversión, creando un entorno favorable para el crecimiento económico, al no gravar la renta real, tuvieron como consecuencia una “*lacerante injusticia fiscal*” así como la escasez de fondos para el Estado, que impidieron a este realizar las inversiones en

¹²² Pro Ruiz, J., “Las contribuciones de producto «antiguas» de 1845”, cit. p.131.

¹²³ Pro Ruiz, J., “Las contribuciones de producto «antiguas» de 1845”, cit. p.119-120.

¹²⁴ Comín, F. y Vallejo, R., “Presentación: La reforma fiscal de Mon-Santillán desde una perspectiva histórica”, cit., p.10.

¹²⁵ Comín F., “*Las transformaciones tributarias en la España de los siglos XIX y XX*”, cit., pág. 448.

infraestructuras necesarias en las primeras etapas de la industrialización. En esta línea, Costa¹²⁶ ha afirmado que “entre 1845 y 1874, la economía española había experimentado una fuerte transformación, con un desarrollo importante de la riqueza, especialmente de la industria, del trabajo empleado en ella y del capital mobiliario, sin que la Hacienda Pública se hubiese visto beneficiada de una mayor riqueza privada industrial o mobiliaria”. En efecto, a pesar de que el sistema tributario establecido en 1845 permitió casi doblar los ingresos tributarios en la segunda mitad del siglo, el incremento de recaudación no fue suficiente y el déficit fue un defecto congénito del cuadro tributario de los impuestos de producto. Los impuestos de producto no solo no pudieron seguir el crecimiento de la renta española durante el siglo XIX, sino que tampoco lo hicieron respecto de los gastos del Estado. Con los datos aportados por Fuentes Quintana¹²⁷, a partir de la información estadística disponible sobre las Cuentas Generales del Estado, se puede comprobar que mientras que entre 1850 y 1899 los gastos del Estado se multiplicaron casi por tres, la recaudación por los impuestos de producto lo hizo por poco más de dos.

La economía española a principios de siglo era principalmente agraria: Según las cifras de Fuentes Quintana, en 1834 el producto neto de la agricultura y ganadería representaba el 56,38 % del producto nacional, frente al 29,10 % aportado por el comercio y la industria. A pesar de que el sector primario vivió dos grandes transformaciones durante el siglo XIX¹²⁸, y que la Contribución sobre Bienes Inmuebles, Cultivo y Ganadería fue la figura tributaria más importante en la segunda mitad de aquel, la recaudación del impuesto en términos de aportación a los ingresos totales por impuestos del Estado no solo no aumentó, sino que disminuyó, entre 1850 y 1900 (del 28,52 % al 25,12 %) según las citadas cifras de Fuentes Quintana. En comparación, como comenta Fuentes Quintana¹²⁹, la evolución de la Contribución Industrial y de Comercio en ese mismo periodo resulta

¹²⁶ Costas, A., “Las reformas impositivas de la Revolución Liberal de 1868 ¿Cambio o continuidad respecto al sistema de 1845?”, *Hacienda Pública Española, Monografías 1996*, Instituto de Estudios Fiscales, 1996, p.235.

¹²⁷ Fuentes Quintana, E., “Los principios del reparto de la carga tributaria en España” en *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit. p. 23-25.

¹²⁸ La adopción de los grandes cultivos de secano (cereales, viñedo y olivar) a partir de 1835, y el desarrollo de la producción de frutas y hortalizas, a partir de 1870.

¹²⁹ Fuentes Quintana, E., “Los principios del reparto de la carga tributaria en España” en *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit. p. 24-25.

todavía más inexplicable al bajar su aportación del 3,30 % al 2,69 % teniendo en cuenta que es en esa segunda mitad del siglo cuando la revolución industrial llega a España¹³⁰. A ello hay que sumarle (según Fuentes Quintana¹³¹, “*probablemente*”) el trato de favor hacia el comercio y la industria que las citadas cifras también ponen de manifiesto y que se explican porque en 1850 el porcentaje real de gravamen sobre el rendimiento de la agricultura y los edificios era del 8,51 % mientras que el del comercio y la industria era del 2,39 %. Serrano Sanz¹³² también se ha hecho eco de la coincidencia general en que “*la presión fiscal sobre la agricultura era mayor que sobre la industria y el comercio*”. Según los datos publicados por Comín¹³³, entre 1850 y 1898, la Contribución sobre Bienes Inmuebles, Cultivo y Ganadería siempre representó un 20% o más de los ingresos ordinarios del Estado (entre 1870 y 1874 alcanzó un máximo del 29%); mientras que la Contribución Industrial y de Comercio fue subiendo de un 4% al principio de ese periodo hasta apenas el 6% al final de este.

Según Fuentes Quintana¹³⁴, durante todo el siglo XIX, antes y después de la Revolución de 1868, para compensar la insuficiencia financiera de los impuestos directos de producto se recurrió fundamentalmente a nuevas formas de impuestos indirectos. Al Impuesto sobre el Consumo de Especies Determinadas, creado en 1845, se añadieron la Renta de Aduanas, el Impuesto de Timbre, las rentas estancadas, los impuestos sobre aguardientes, sobre el azúcar nacional o las tarifas de viajeros y mercancías. Dichos impuestos indirectos venían a restablecer los tributos y monopolios fiscales del Antiguo Régimen que habían sido suprimidos por las revoluciones liberales de principios del siglo XIX. Desde 1850, el porcentaje de recaudación por impuestos indirectos supera claramente el 60 % del total de impuestos recaudados salvo en el periodo comprendido entre 1870 y 1873, en el que como consecuencia de la supresión temporal de los Consumos, el porcentaje de impuestos indirectos sobre impuestos totales se situó por debajo del 50%, iniciando a partir de 1874, una vez reestablecida la figura y junto con la reformada Renta

¹³⁰ A partir de 1840 se revitalizan las industrias textil, siderúrgica y metalúrgica y a partir de 1855 se entra en la que Fuentes citando a Vicens-Vives denomina época del “*equipamiento industrial*” de España.

¹³¹ Fuentes Quintana, E., “Los principios del reparto de la carga tributaria en España” en *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit. p. 20.

¹³² Serrano Sanz, J.M., “La fiscalidad en la primera Restauración”, cit., p.248.

¹³³ Comín, F., “Las transformaciones tributarias en la España de los siglos XIX y XX”, cit., pág. 447.

¹³⁴ Fuentes Quintana E., “Los principios del reparto de la carga tributaria en España” en *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit. p. 30.

de Aduanas, una senda ascendente que volvió a situar el porcentaje en más de un 64% en 1890¹³⁵.

Por otro lado, las rentas ingresadas por monopolios (tales como la Renta de Tabacos), eran una *“pieza esencial”*¹³⁶ en el sistema de ingresos de la Hacienda pública diseñado en 1845, ya que antes de 1887 representaban entre un 10% y un 15% de todos los ingresos públicos.

Sin embargo, tampoco la imposición indirecta fue capaz de equilibrar el presupuesto y la Hacienda española registró déficit de forma sistemática desde 1850 hasta 1899, con la sola excepción de los años 1867 y 1893-94. En el periodo de la Primera Restauración (entre 1874 y 1899), como comenta Serrano Sanz¹³⁷, *“diecinueve de los veintiún presupuestos que se contemplan se liquidaron con déficit”*. Según Fuentes Quintana, *“durante toda la segunda mitad del siglo XIX la quiebra de los principios de reparto de la carga tributaria instaurada en 1845 será total y su consecuencia va a ser evidente: la insuficiencia del sistema fiscal”*¹³⁸.

A partir de esos efectos, que podían ser consecuencia no de los defectos técnicos de los impuestos de producto como tales, sino de las decisiones tomadas por los Gobiernos que desarrollaron el cuadro de impuestos de producto de 1845, autores como Fuentes Quintana y Comín han llevado a cabo una impugnación total del sistema de impuestos de producto. Fuentes Quintana¹³⁹ ha señalado que las contribuciones directas se caracterizaron por su rigidez para ajustarse o responder a las variaciones de la vida económica real. Esto llevaba consigo la imposibilidad de aprovechar totalmente la capacidad de pago de los sujetos y, a la larga, una escasa potencia recaudatoria. Además, si los impuestos de producto debido a sus tarifas proporcionales no producían una redistribución de la renta, *“la presión en la imposición sobre el consumo y la insuficiencia de la imposición directa real convirtieron muy pronto en problema de justicia y*

¹³⁵ Fuentes Quintana E., “Los principios del reparto de la carga tributaria en España” en *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit. p. 31.

¹³⁶ Comín F., “Las transformaciones tributarias en la España de los siglos XIX y XX”, cit., pág. 448.

¹³⁷ Serrano Sanz, J.M., “La fiscalidad en la primera Restauración”, cit., p.247.

¹³⁸ Fuentes Quintana E., “Los principios del reparto de la carga tributaria en España” en *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit. p. 31.

¹³⁹ Fuentes Quintana, E., “Los principios del reparto de la carga tributaria en España” en *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit. p. 25.

reivindicación social el reparto de la carga tributaria”¹⁴⁰. En la misma línea, Comín¹⁴¹ apunta al problema de que, como los impuestos de producto se basaban en la imposición de rendimientos medios estimados por signos externos, estos no respondían positivamente ante el crecimiento de la renta, estando por tanto los citados gravámenes “*desligados de las bases tributarias reales*”¹⁴². Y de aquí se llega a cuestionar los impuestos de producto no solo por razones de suficiencia sino de justicia: “*el cálculo directo de las bases imponibles por la Hacienda era una exigencia de las arcas del Estado y del sentimiento de justicia tributaria*”¹⁴³.

En cambio, para Pro Ruiz¹⁴⁴ la imposición real era “*un componente más de la propuesta de cambio político, económico y social que supusieron las revoluciones liberales*”, llamada a superar los problemas y las injusticias que se atribuían a la fiscalidad del Antiguo Régimen, mediante impuestos iguales para todos (no arbitrarios) y proporcionales (no confiscatorios). Sin embargo, fueron las medidas adoptadas por la propia Comisión que aprobó la reforma y los ministros que sucedieron a Mon, renunciando a la formación de un catastro de la riqueza inmobiliaria así como a un registro de la industrial, y permitiendo la distribución del cupo de la Contribución Industrial y de Comercio mediante el sistema de “agremiación”, las que traicionando los propios principios liberales de la reforma, pusieron la semilla de las graves deficiencias que habían de lastrar el sistema español de impuestos de producto: falta de neutralidad, insuficiencia y falta de equidad.

Cabe apreciar que la crítica de Pro Ruiz al desarrollo de la reforma de 1845 no cae en el error de “reconstruir la historia desde el presente” o de “abordar el Derecho pasado con las categorías del Derecho presente”, tentación en la que posiblemente otros autores han caído. Es decir, dicha crítica no se basa en una consideración previa, de que los impuestos de producto, por sus propias características, podían ser más injustos que los impuestos personales, que es lo que parece deducirse de la visión de Fuentes Quintana y Comín. Para Pro Ruiz eso sería caer en comparaciones que considera “*anacrónicas*” con el

¹⁴⁰ Fuentes Quintana, E., “Los principios del reparto de la carga tributaria en España” en *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit. p. 30.

¹⁴¹ Comín, F., “Presentación”, en Fuentes Quintana Enrique, *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit. p. XXVII.

¹⁴² Comín, F., “Las transformaciones tributarias en la España de los siglos XIX y XX”, cit., pág. 448.

¹⁴³ Comín, F., “Las transformaciones tributarias en la España de los siglos XIX y XX”, cit., pág. 448

¹⁴⁴ Pro Ruiz, J., “Las contribuciones de producto «antiguas» de 1845”, cit., p.119-120.

concepto de justicia tributaria propio de las sociedades democráticas del siglo XX, y que gira en torno a los impuestos personales sobre la renta y el principio de igualdad de sacrificio (progresividad).

El corolario de las opiniones de Fuentes Quintana y Comín sería que la justicia tributaria podría alcanzarse mediante un impuesto personal sobre la renta en el que la base imponible se determinase de forma directa a través de la declaración del contribuyente y la comprobación de la Administración. Siguiendo la opinión de Pro Ruiz, podría objetarse que los resultados tanto en términos recaudatorios como de justicia tributaria podrían haber sido mejores si el sistema de impuestos de producto se hubiese implementado dotándolo de los instrumentos (catastro, registro industrial) y medios adecuados de gestión y recaudación. Esta no parece ser solo una duda a la hora de entender o valorar a posteriori la evolución histórica del sistema tributario español, si es correcto o no metodológicamente juzgar el pasado desde lo que hoy constituyen los principios que gobiernan el sistema tributario; sino que además pudo ser un condicionante de la actuación de aquellos funcionarios y políticos españoles que albergaron en algún momento la idea de reformar la Hacienda Pública española. Quizás, pueda ser el origen de una disyuntiva de política fiscal, entre una reforma radical y una reforma más gradualista.

Adicionalmente, en la opinión de Serrano Sanz creemos advertir un matiz importante. El problema de los impuestos de producto no derivaba de su misma naturaleza sino del fraude, que era consecuencia de los defectos en su implantación y de la falta de colaboración de los contribuyentes: *“Se puede presumir con bastante fundamento la regresividad a términos personales de la distribución de la carga tributaria, como resultado del reparto desigual del fraude en la imposición directa y del peso de consumos y artículos de renta, que gravaban bienes de primera necesidad, en los impuestos indirectos”* ¹⁴⁵. De ser esta una apreciación más precisa de los problemas del sistema tributario español, la respuesta de política fiscal más lógica sería la de combatir el fraude y suprimir o modificar los impuestos indirectos sobre el consumo, y no ocuparse en una reforma radical del sistema de impuestos directos.

2.1.3. El “impuesto personal” de Figuerola

¹⁴⁵ Serrano Sanz, J.M., “La fiscalidad en la primera Restauración”, cit., p.247.

Como ya se ha comentado, a diferencia del modelo francés, que desde 1791 contaba con una contribución mobiliaria y personal, tras la reforma de 1845 en el sistema español quedaban libres de imposición las rentas de capital y las rentas de trabajo. Fue durante el Sexenio Revolucionario, entre 1868 y 1874, a partir de la caída en desgracia de Laureano Figuerola, cuando entre los políticos progresistas y demócratas empieza a triunfar la corriente favorable a la nivelación del déficit mediante la recuperación de los impuestos de consumos y la creación de nuevos impuestos que gravasen la riqueza industrial y mobiliaria, corrigiendo el citado sesgo del sistema tributario de 1845 hacia la propiedad inmobiliaria.

Previamente, bajo el ministerio de Figuerola y la presión de las Juntas populares revolucionarias, se había producido el intento de implementar el programa económico liberal que en materia fiscal abogaba por reformar los tributos que dificultaban el comercio y la circulación de la riqueza, encareciendo el precio de los bienes, para generar un aumento de la riqueza del país que, a medio o largo plazo, permitiría aumentar la recaudación. Entre las medidas fiscales destacaba la supresión de la imposición sobre consumos que se aprobó por Decreto de 12 de Octubre de 1868 (Gaceta de Madrid de 14 de octubre), que se sustituía por un impuesto personal, “el repartimiento”. Además, el citado programa de reformas incluía la reforma del arancel de aduanas y la sustitución de los impuestos directos por “una contribución única directa”, así como el desestanco de la sal, el tabaco y otros productos sometidos al monopolio del Estado, y la eliminación de diversos tributos sobre el tráfico de mercancías (portazgos, pontazgos, barcajes, caballerías y sello). Esta era pues la respuesta al problema de injusticia y reivindicación social derivado de la situación del sistema tributario español, a la que se refería Fuentes Quintana.

La caída de ingresos tributarios resultante de la supresión de los consumos se quería compensar no solo con “el repartimiento” sino también mediante reformas de la contribución territorial y de la contribución industrial, incluyendo en esta última algunos de los tributos sobre el tráfico mencionados con la finalidad de modernizar la técnica de liquidación y recaudación y simplificar la estructura del sistema. Estas últimas fracasaron por la falta de colaboración de los Ayuntamientos y el fraude entre comerciantes e industriales. Pero sin duda el fracaso más sonado, causa de la salida del Ministerio de Figuerola y del cambio de política tributaria durante el Sexenio Revolucionario, fue el del nuevo impuesto personal.

Según Costas¹⁴⁶, “*el nuevo impuesto personal que venía a sustituir a la contribución de consumos nada tenía que ver con un intento de introducir un impuesto sobre la renta personal, sino con el cambio de la técnica tributaria manejada para recaudar el impuesto sobre el gasto de las familias*”. En su configuración original, la que encontramos en el Decreto de 12 de octubre de 1868, el hecho imponible era la riqueza familiar manifestada a través del consumo, pero en vez de gravar consumos específicos se gravaba el consumo de vivienda, tomando como índice de riqueza “*el alquiler real que pague el cabeza de familia, o el calculado, si ocupa casa propia*”¹⁴⁷. La aparente similitud con la Contribución sobre Inquilinatos es engañosa. Este era un impuesto de cuota que gravaba la renta, siendo el sujeto pasivo el propietario de los inmuebles en renta. En el impuesto de Figuerola, el sujeto pasivo no era el individuo sino la familia y se trataba de un impuesto de repartimiento. Además del alquiler (que se clasificaba en tramos asignándole a cada uno un valor numérico en progresión creciente), para fijar las cuotas de forma equitativa se tenían en cuenta la población de residencia (en principio se diferenciaban tres clases en función de los habitantes) y el número de individuos que componían la familia, incluyendo sirvientes y huéspedes permanentes. Según explica Costas¹⁴⁸, la cuota a pagar por cada familia se obtenía al multiplicar el número de miembros de la familia por el número asignado al tramo de alquiler que se pagaba. La cuota resultante guardaba evidentes similitudes con la que se obtenía mediante el sistema de repartimiento vecinal establecido en muchos pueblos para cobrar la antigua contribución de consumos. La diferencia es que en ese sistema se acudía al número de miembros de cada familia y a su renta anual, mientras que en el nuevo “repartimiento” se sustituía la renta anual por una magnitud indiciaire (la renta pagada por el alquiler de vivienda) más fácil de determinar. La nueva figura también contenía un mínimo exento ya que estaban exceptuados, entre otros, los que habitasen en núcleos con menos de 2.000 habitantes y los que viviendo en núcleos mayores “*paguen un alquiler que sea considerado como signo de pobreza*”¹⁴⁹. Así pues, según Costas¹⁵⁰, la intención de Figuerola no era cambiar la naturaleza de la

¹⁴⁶ Costas, A., “Las reformas impositivas de la Revolución Liberal de 1868 ¿Cambio o continuidad respecto al sistema de 1845?”, cit., p.229.

¹⁴⁷ Artículo 3º, Decreto de 12 de octubre de 1868 (Gaceta de Madrid de 14 de octubre)

¹⁴⁸ Costas, A., “Las reformas impositivas de la Revolución Liberal de 1868 ¿Cambio o continuidad respecto al sistema de 1845?”, cit., p.231.

¹⁴⁹ Artículo 5º, 4º, Decreto de 12 de octubre de 1868 (Gaceta de Madrid de 14 de octubre)

¹⁵⁰ Costas, A., “Las reformas impositivas de la Revolución Liberal de 1868 ¿Cambio o continuidad respecto al sistema de 1845?”, cit., p.229.

imposición de producto, *“el nuevo impuesto personal que venía a sustituir la contribución de consumos nada tenía que ver con un intento de introducir un impuesto sobre la renta personal sino con el cambio de la técnica tributaria manejada para recaudar el impuesto sobre el gasto de las familias”*. El rechazo del Ministro no era al impuesto en sí, del que valoraba su generalidad, ni al importe que se liquidaba, sino a la forma en la que se recaudaba: *“Lo que el pueblo maldice y la ciencia tiene condenado, lo que la experiencia rechaza y el estudio ha proscrito, no es la cantidad que se pide al contribuyente, sino la forma en que se le exige. La demora en la entrada de las poblaciones, la odiosa fiscalización, el continuo entorpecimiento en la circulación, la carestía de los artículos más necesarios para la vida, carestía tanto más terrible cuanto mayor es la necesidad , y de la cual no es posible escapar sino privándose de aquel artículo, los procedimientos aún más degradantes que vejatorios; todo ese conjunto de circunstancias contrarias a la libertad, opuesto a la economía, y perjudicial en el más alto grado a la riqueza pública, eso es lo que condena con energía la clase que siente a todas horas sus efectos”*¹⁵¹.

Sin embargo, como ha explicado Antón Costas, los mismos grupos sociales (la pequeña y mediana burguesía urbana formada por comerciantes, industriales y profesionales liberales) que habían impuesto a través de los Ayuntamientos y Juntas municipales la supresión de los consumos, se opusieron al nuevo impuesto. Por ello, cuando se aprueba la Ley de arbitrios provinciales y municipales de 23 de febrero de 1870 (Gaceta de Madrid de 24 de febrero), en la que se establece la separación entre la Hacienda estatal y la local, con impuestos independientes y gestión autónoma, se incluye entre sus ingresos, además de las rentas o productos de sus bienes y los arbitrios o impuestos municipales *“sobre determinados servicios, obras e industrias”*, el repartimiento así como, cuando *“la recaudación o distribución del repartimiento ofreciese dificultades graves o no pudiese cubrir la totalidad de los gastos presupuestos”*, los *“impuestos sobre artículos de comer, beber y arder de producción nacional”*¹⁵², esto es, de nuevo los impuestos de consumos. Además, el Parlamento (a través de su Comisión de Presupuestos) modificó sustancialmente la estructura del impuesto personal diseñado por Figuerola, sustituyendo el alquiler de la vivienda como índice de riqueza de los vecinos por *“las utilidades que*

¹⁵¹ Preámbulo, Decreto de 12 de octubre de 1868 (Gaceta de Madrid de 14 de octubre).

¹⁵² Artículo 2º Ley estableciendo arbitrios provinciales y municipales de 23 de febrero de 1870.

tengan en el pueblo, sea cual fuere su naturaleza”¹⁵³. La “utilidad imponible” se definía en el Artículo 12 de la Ley, en función de la actividad económica de los vecinos, pero se trataba de un concepto amplio de renta que integraba rentas, sueldos, pensiones, salarios y jornales. Cuando no fuese posible estimar dicha utilidad se hará la evaluación por signos exteriores tales como el alquiler, los muebles, el número de criados y otros análogos. Además, se permitía deducir de la utilidad imponible el importe de la contribución directa pagada al Estado. Asimismo, se exceptuaban del repartimiento a “los pobres de solemnidad, los acogidos en los establecimientos de Beneficencia y las clases de tropa de tierra y mar”. Para Costas, el cambio anterior aparentemente motivado por razones ideológicas, por considerar que el impuesto propuesto por Figuerola no respondía a los principios teóricos e ideales de un impuesto personal, es un buen ejemplo de que “la historia tributaria de España en el siglo XIX y XX nos enseña que la forma como las fuerzas sociales representadas en el Parlamento han conseguido abortar los pequeños avances hacia la personalización del impuesto ha sido la defensa de su globalidad y su generalidad”¹⁵⁴. La razón es que el citado cambio en el índice de riqueza y la anulación de los mínimos exentos del modelo de Figuerola, hacían que el impuesto fuese de imposible aplicación por los Ayuntamientos, por falta de competencia técnica, y exacerbaba la oposición de las clases sociales afectadas. Los Ayuntamientos se negaron mayoritariamente a recaudar el repartimiento y reestablecieron los impuestos de consumos. Según Costas¹⁵⁵, “(...) se puede pensar que si el impuesto así definido, (...), no hubiese sido modificado por las Cortes con la falsa intención de darle mayor progresividad y generalidad, el impuesto podría haber encontrado un sitio dentro del cuadro tributario de la época, especialmente si el desorden político y administrativo que hubiese acompañado al Sexenio hubiese sido menor”.

Así pues, según la interpretación de Costas, estaríamos ante un caso de “falsa ideología” de la norma. También podría tomarse como un ejemplo de que cuando se introducen reformas fiscales que no tienen en cuenta la realidad social, económica o administrativa en la que deben aplicarse, por muy bien intencionada que sea la ideología de la norma, la

¹⁵³ Artículo 11, párrafo segundo, Ley estableciendo arbitrios provinciales y municipales de 23 de febrero de 1870.

¹⁵⁴ Costas, A., “Las reformas impositivas de la Revolución Liberal de 1868 ¿Cambio o continuidad respecto al sistema de 1845?”, cit., p.232.

¹⁵⁵ Costas, A., “Las reformas impositivas de la Revolución Liberal de 1868 ¿Cambio o continuidad respecto al sistema de 1845?”, cit., p.238.

probabilidad de fracaso es casi segura. Es muy llamativa la discrepancia entre la opinión de Costas sobre la naturaleza no personal del impuesto y la valoración que hacía Comín¹⁵⁶ de esta figura, a la que consideraba como *“el ensayo de Figuerola para establecer una imposición personal en el Sexenio democrático”*. Según este autor¹⁵⁷, *“de haberse consolidado la contribución personal de Figuerola, España hubiese sido una adelantada fiscal en Europa”*. No obstante, puede tener su explicación en que Comín no considerase la modificación de la propuesta presentada por Figuerola.

Pese a que Figuerola también fracasó en sus intentos de reformar la contribución territorial y la industrial, sustituyendo el sistema de agremiación por el de proporcionalidad, Costas¹⁵⁸ reconoce que realizó una importante labor en la modernización de las técnicas e instrumentos de control y gestión de los tributos, así como en la organización del personal técnico al servicio del Ministerio de Hacienda. En esta época se crean diversos cuerpos especializados de funcionarios del Estado, entre ellos el de Inspectores de Hacienda.

En mi opinión es muy revelador a los efectos del tema central de esta tesis la explicación que ha dado Costas¹⁵⁹ al fracaso relativo (por la excepción del Arancel de Aduanas) de las reformas tributarias adoptadas como parte del programa económico liberal en los primeros años del Sexenio Revolucionario. Su problema era que la mayoría de ellas *“no tenían detrás de sí un estudio profundo de cómo se podrían llevar a cabo sin provocar una grave merma de los ingresos públicos y de las posibilidades de la administración para aplicarlas con eficacia”*. La misma crítica ha sido formulada por Comín¹⁶⁰: *“Figuerola y los liberales exaltados y progresistas del siglo XIX adolecieron de lo que Fuentes Quintana ha denominado «voluntarismo fiscal», pues pensaban que con aprobar una ley tributaria ya era suficiente, olvidando las restricciones prácticas que el establecimiento de un tributo impone”*. Es decir, que la necesidad de mantener la recaudación de impuestos suele exigir que la introducción de reformas en el sistema fiscal sea precedida por una previa revisión de la adecuada dotación de medios de la Administración para gestionar los nuevos tributos o las modificaciones de los existentes,

¹⁵⁶ Comín, F., “Las transformaciones tributarias en la España de los siglos XIX y XX”, cit., pág. 442.

¹⁵⁷ Comín, F., “Las transformaciones tributarias en la España de los siglos XIX y XX”, cit., pág. 447.

¹⁵⁸ Costas, A., “Las reformas impositivas de la Revolución Liberal de 1868 ¿Cambio o continuidad respecto al sistema de 1845?”, cit., p.234-35.

¹⁵⁹ Costas, A., “Las reformas impositivas de la Revolución Liberal de 1868 ¿Cambio o continuidad respecto al sistema de 1845?”, cit., p.227-228.

¹⁶⁰ Comín, F., “Las transformaciones tributarias en la España de los siglos XIX y XX”, cit., pág. 447.

así como de los efectos que dichas reformas puedan producir en los agentes o sujetos que finalmente deban soportar la carga tributaria o colaborar en su aplicación y recaudación. Por eso mismo, las dudas sobre la existencia de medios para una gestión adecuada o sobre los efectos prácticos de las modificaciones del sistema tributario pueden hacer de freno a los cambios, ralentizando la introducción de medidas que, bajo el prisma de los principios que deben gobernar el sistema y los objetivos fiscales y no fiscales de los tributos, pueden estar plenamente justificadas.

2.1.4. El Impuesto de Sueldos y Asignaciones

A partir de 1871, ante la situación creada por el rechazo al repartimiento, así como la resistencia al pago de las contribuciones de producto, sobre todo la industrial, en la que el fraude alcanzó “*proporciones exageradas*”¹⁶¹, las fuerzas políticas (liberales radicales o progresistas y demócratas) que apoyaban al Gobierno revolucionario, decidieron girar hacia una política de restablecimiento de los impuestos de consumos si bien corrigiendo algunos de sus defectos y de creación de nuevos tributos. Según Costas¹⁶², durante los debates parlamentarios de las leyes de presupuestos de 1869-70, 1870-71 y 1872-73 se aprecia la confrontación entre los representantes de los propietarios y los partidarios de la doctrina hacendística liberal, en la que los primeros querían corregir el sesgo de la reforma de 1845 introduciendo impuestos sobre la riqueza industrial y mobiliaria.

Como ha señalado Comín¹⁶³, “*los ministros progresistas estaban teóricamente en contra de los Consumos y los Monopolios, pero en la práctica querían conservarlos porque sabían que sus rendimientos eran imprescindibles para la Hacienda. Las presiones políticas les obligaban a derogarlos, pero enseguida se restauraban*”.

En el sistema tributario español existían previamente algunas figuras impositivas orientadas a gravar las nuevas fuentes de riqueza, tales como el trabajo y el capital, y poder repartir con generalidad la carga tributaria aplicando la imposición de producto. La más interesante de todas ellas fue el Impuesto de Sueldos y Asignaciones, establecido en 1851 por Bravo Murillo, y desarrollado por la Ley de Presupuestos de 29 de junio de 1867 (Gaceta de Madrid de 30 de junio), siendo Ministro de Hacienda García Barzanallama.

¹⁶¹ Costas, A., “Las reformas impositivas de la Revolución Liberal de 1868 ¿Cambio o continuidad respecto al sistema de 1845?”, cit., p.235.

¹⁶² Costas, A., “Las reformas impositivas de la Revolución Liberal de 1868 ¿Cambio o continuidad respecto al sistema de 1845?”, cit., p.236.

¹⁶³ Comín, F., “Las transformaciones tributarias en la España de los siglos XIX y XX”, cit., pág. 445.

Este impuesto se liquidaba al tipo del 5% sobre las siguientes rentas: 1) las retribuciones y asignaciones de toda clase de los funcionarios del Estado, de las provincias y de los municipios, tanto en activo como jubilados; 2) las rentas de los acreedores de la nación por cualquier clase de título, “*exceptuando la Deuda exterior y las procedentes de tratados*”; 3) las rentas de los acreedores de municipios y provincias “*a virtud de emisiones legalmente autorizadas*”; 4) las rentas de los acreedores de sociedades privadas por intereses de obligaciones o conceptos análogos, exceptuándose las emitidas por las compañías de ferrocarriles y concesionarias de canales de riego; 5) los beneficios repartidos como dividendos u otros conceptos entre los accionistas de los bancos, sociedades y compañías de todas clases, no fabriles, constituidas con aprobación del Gobierno; y 6) dos terceras partes de los honorarios que por razón de su cargo reciban los Registradores de la Propiedad. Para Fuentes Quintana¹⁶⁴ se trata de la “*primera confesión oficial de la limitación cualitativa del sistema real de imposición adoptado por los moderados españoles*”.

Ya en la Ley de Presupuestos de ingresos del Estado para 1870-1871, de 8 de junio de 1870 (Gaceta de Madrid de 9 de junio), aprobada siendo todavía Ministro Figuerola, se elevó el Impuesto sobre Sueldos y Asignaciones del Estado al 10% confirmando la excepción para la “*Deuda exterior y los bonos del Tesoro*”. Asimismo, se establecía el gravamen, pero al 2,5%, de la retribución para los empleados de los Ayuntamientos y Diputaciones Provinciales, siempre que percibiesen un sueldo superior a 1.500 pesetas. En cambio, quedaban exonerados los dividendos de bancos y sociedades anónimas de todas clases en cuanto estuviesen sujetas a la contribución industrial.

Por Decreto de 28 de septiembre de 1871 (Gaceta de Madrid de 1 de octubre), firmado por Amadeo en Zaragoza, se elevó el Impuesto de Sueldos y Asignaciones por el Gobierno presidido por Manuel Ruiz Zorrilla, siendo Ministro de Hacienda Servando Ruiz Gómez. Cabe calificar dicha subida de subrepticia, dado que al carecer de facultad legal para hacerlo se instrumenta como una rebaja de los “*haberes y asignaciones de las clases dependientes del Estado*”, del 12% en los sueldos y asignaciones que no excedan de 2.000 pesetas, 15% entre 2.001 y 10.000 pesetas, y 20% en los sueldos y asignaciones que superen las 10.000 pesetas. En el Preámbulo del Proyecto de Ley de Presupuestos para 1872-73, presentado por el mismo Ministro a las Cortes el 25 de septiembre de 1872

¹⁶⁴ Fuentes Quintana E., “Los principios del reparto de la carga tributaria en España” en *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit. p. 51.

(Gaceta de Madrid de 28 de septiembre)¹⁶⁵, se describía la “*progresión deplorable*” del déficit que desde la Revolución de 1868 había ascendido a 250 millones de pesetas anuales y se invocaba la necesidad de “*llegar en cuestiones de impuestos al límite de lo posible*”. Se achacaba la situación principalmente a la falta de sincronía de la evolución del sistema impositivo con la de la economía, pero no por defectos de los tributos existentes, sino por el desorden y, cabe entender, la falta de capacidad de la administración tributaria para recaudar esos impuestos: “*La Nación española no ha tenido desastres; pero nuestra Prusia ha sido el desorden en nuestra Administración, han sido las guerras intestinas, ha sido la falta de presupuestos. Y este mal no es de ahora, no corresponde su responsabilidad exclusivamente a ningún partido. Antes como después de la revolución existía el déficit: antes como después de la revolución existía el desorden que ha impedido consolidar nuestra Hacienda, que nos ha impuesto grandes cargas permanentes; porque España está constituyéndose y transformándose desde principios de siglo, y los partidos y los intereses luchan al realizar esta grande y fecunda transformación. A pesar de estas agitaciones, la Nación ha prosperado y se ha enriquecido, como prospera hoy, siendo un contrasentido que el producto de sus impuestos descienda en medio de la prosperidad general.*” Pero la solución, según el Ministro firmante, no podía ser solo “*la administración ordenada e inteligente de nuestros impuestos actuales*”.

En el Artículo 5º del Proyecto se confirma el impuesto establecido con carácter transitorio en el Decreto anteriormente citado, ampliándose a los sueldos provinciales y municipales. Además, en su Artículo 6º el Proyecto pretendía extender el impuesto del 5% a las rentas de obligaciones y acciones de las empresas de ferrocarriles, anteriormente exceptuadas. Resulta llamativo que, aunque en el Preámbulo del Proyecto se justifica el Impuesto sobre Sueldos y Asignaciones por razones de excepcionalidad, se recordaba que también se estaba haciendo tributar los intereses de la Deuda interior y de las acciones y obligaciones de grandes empresas al 5%, lo que lleva a afirmar al Ministro que “*tenemos, pues, todas las bases de un gran impuesto sobre la renta, y la obra del provenir será darle unidad y fundarlo sobre un principio estricto de justicia*”. Creo que esta es la primera mención en un texto legal de la idea de introducir en España un impuesto personal sobre la renta.

¹⁶⁵ Preámbulo, Proyecto de Ley de presupuestos generales del Estado para 1872-1873 (Gaceta de Madrid de 28 de septiembre).

Podía considerarse el Impuesto sobre Sueldos y Asignaciones, con las diferentes rentas que abarcaba, como un impuesto progresivo con un mínimo exento de 2.000 pesetas al año. Sin embargo, como ha comentado Costas¹⁶⁶, la evolución del impuesto no fue por el camino anticipado en el Proyecto de Ley, ya que en años posteriores se siguió optando por exonerar de gravamen los intereses de la deuda pública en manos de tenedores extranjeros. No obstante, según ha señalado Comín¹⁶⁷, el citado impuesto llegó a representar el 3% de los ingresos ordinarios del Estado poco antes de ser absorbido por la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria.

Al mismo tiempo, en el citado Proyecto de Ley se proponían unas bases para la sustitución del impuesto de traslaciones de dominio por el de inscripción de los derechos reales y sobre transmisiones de bienes (incluyendo en su Apéndice Letra C *“las transmisiones de dominio de bienes muebles que se verifiquen por causa de muerte”*) y para la reforma del sello y del timbre (estableciendo en el Apéndice Letra H *“un derecho de timbre sobre todos los documentos que tengan por objeto transacciones mercantiles, trasmisión de valores, reconocimiento de créditos, recibo de cantidades o pagos de cualquier clase”*). Para Costas¹⁶⁸, *“los impuestos de sueldos y asignaciones sobre intereses de la deuda, sobre derechos reales y transmisiones de bienes y el del timbre y sello del Estado son los nuevos impuestos de producto que van buscando un sitio dentro del sistema tributario durante el Sexenio Liberal para hacer tributar a las rentas del trabajo y del capital mobiliario que habían quedado al margen del sistema de 1845”*. Aunque los nuevos impuestos estaban faltos de sistemática en cuanto la definición del hecho imponible y carácter proporcional o progresivo, *“no estaban desenfocados en su dirección”*. Más tarde, se incorporarían a las Tarifas I y II de las Contribuciones sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria.

Finalmente, el Proyecto fue aprobado casi en sus mismos términos como Ley de Presupuesto de ingresos el 26 de diciembre de 1872 (Gaceta de Madrid de 27 de diciembre), siendo Ministro de Hacienda José Echegaray. En su Artículo 4º se elevaba al 10% el impuesto transitorio que debían pagar los registradores de la propiedad sobre sus

¹⁶⁶ Costas, A., “Las reformas impositivas de la Revolución Liberal de 1868 ¿Cambio o continuidad respecto al sistema de 1845?”, cit., p.236.

¹⁶⁷ Comín F., “Las transformaciones tributarias en la España de los siglos XIX y XX”, cit., pág. 448.

¹⁶⁸ Costas, A., “Las reformas impositivas de la Revolución Liberal de 1868 ¿Cambio o continuidad respecto al sistema de 1845?”, cit., p.237.

honorarios, en lo que no excediesen de los de ciertos jueces a los que se equiparaban, y al 15% en el exceso, con un tercio de los honorarios siempre exentos.

El Decreto de 26 de junio de 1874 (Gaceta de Madrid de 28 de junio), por el que se aprobaban los presupuestos generales del Estado para 1874-1875, hacía un balance de la insostenible situación de la Hacienda Pública al final del Sexenio Revolucionario (*“la Hacienda no puede continuar ni un día más en su presente estado”*¹⁶⁹) que achacaba en parte a los intentos de introducir *“reformas económicas trascendentales”* (se estaba refiriendo al programa económico liberal que intentaron implantar demócratas y liberales radicales) en *“tiempos de novedades políticas”*, la Revolución de 1868, que produjeron el ya comentado fracaso de la sustitución del impuesto de consumos por el repartimiento personal.

En mi opinión, volviendo a uno de los temas centrales de esta tesis, cabe aquí apuntar que la historia quizás muestre que los momentos de cambio político extremo o radical pueden no ser la ocasión más propicia para introducir reformas tributarias igualmente radicales. A ello se le sumaba el desorden provocado por la Segunda Guerra Carlista. Pero lo que más llama la atención del Preámbulo del Ministro Juan Francisco Camacho es la confesión de la inviabilidad, por falta de apoyos políticos, de tomar *“el camino del orden y de la regularidad administrativa”* y en cambio verse obligado a seguir el de otros *“por el cual podrán satisfacerse necesidades del momento, pero no se encuentra al cabo sino la ruina”*. Cabe entender, por lo que sigue, que se refería al de incrementar los impuestos existentes o crear otros nuevos en vez de mejorar la gestión y, por tanto, la recaudación de las figuras ya en vigor. En estas palabras del Ministro nos parece vislumbrar de nuevo esa disyuntiva entre la reforma radical propensa a la introducción de nuevas figuras impositivas y la más gradualista, confiada en obtener más recursos de las existentes mediante una mejor gestión.

Según el Ministro, teniendo en cuenta el monto del déficit estimado para el año 1874-1875 (349 millones de pesetas), no sería posible refinanciar el mismo por lo que era necesario *“dirigir los esfuerzos de la Administración a restablecer la tributación normal que el país necesita para que no se extinga del todo su vida económica, haciendo revivir los obstruidos veneros de las rentas e impuestos”*. Para ello el Ministro decía que desde la administración central a los centros directivos de provincias debían volcarse en

¹⁶⁹ Preámbulo, Decreto aprobando los presupuestos generales del Estado durante el ejercicio de 1874 a 1875 (Gaceta de Madrid de 28 de junio).

combatir la ocultación de la riqueza imponible, la defraudación y los impagos, y en restablecer *“la noción del deber del individuo en las relaciones con la Hacienda”*. Sin embargo, dada la situación de la Hacienda Pública, era *“menester obtener del país nuevos recursos, logrados con la mayor igualdad y el menor descontento posibles”*. Como no era mucha la confianza en la capacidad de recaudación de los impuestos por parte de la Administración lo que se propone es una mezcla de recuperación de impuestos ya conocidos que se habían suprimido (los impuestos de consumos, un impuesto extraordinario y transitorio de guerra sobre el consumo de cereales y el Impuesto de la Sal), elevación de los existentes (las contribuciones territorial e industrial y comercial) y creación de otros nuevos (el Impuesto de Cédulas Personales). En opinión de Serrano Sanz¹⁷⁰, *“era unánime, ya en aquel tiempo, la opinión de que había un grave problema de riqueza oculta y en consecuencia de fraude, que venía de lejos”*.

No obstante, para Serrano Sanz¹⁷¹, hacia 1874, la insuficiencia de los impuestos de producto se consideraba un *“problema molesto y recurrente”* pero no dramático porque no se planteaban incrementos sensibles del gasto público. Más de tres cuartas partes del gasto se concentraba en Servicios Generales, Defensa y Atenciones a la Deuda, y esta última rúbrica absorbía casi un 40%. Por ello la solución que se proponía *“era una especie de ingeniería fiscal, constituida por pequeños y reiterados cambios organizativos y de impuestos menores que aparecían y desaparecían sin apenas efectos prácticos”*. La Hacienda Pública vivía en una permanente precariedad, cualquier incremento imprevisto de gasto o fallo en la recaudación de un tributo generaba de forma inmediata el desequilibrio.

Serrano Sanz se hace eco de la posición de Fuentes Quintana, según el cual la citada rigidez del sistema tributario de la Restauración era *“una característica intrínseca del mismo”*, siendo sus causas *“la imposibilidad de personalizar los impuestos directos y la elementalidad de los consumos como núcleo de los indirectos”*. Es decir, para Fuentes Quintana el problema no estaba tanto en la defectuosa implementación de los impuestos de producto cuanto en la propia naturaleza de estos, que contraponía a la mayor eficacia de los impuestos directos. Sin embargo, como puede colegirse del Decreto de Chamorro, esa crítica al sistema de impuestos de producto no había sido asumida por los políticos del momento.

¹⁷⁰ Serrano Sanz, J.M., “La fiscalidad en la primera Restauración”, cit., p.240.

¹⁷¹ Serrano Sanz, J.M., “La fiscalidad en la primera Restauración”, cit., p.247.

Según Serrano Sanz¹⁷², durante la Primera Restauración (entre 1875 y 1895), el déficit promedio no era muy elevado (un 5% sobre ingresos, y un 0,5% de la renta nacional) aunque se incrementaría en la segunda mitad de los 80 debido a la crisis agrícola. Eso explica que en los veinte años siguientes apenas se adoptasen reformas salvo la unificación del sistema fiscal al extender los deberes tributarios y el cuadro legislativo que los soportaba al País Vasco en 1876, al terminar la guerra carlista. Según este autor, como consecuencia de este conservadurismo, la presión fiscal se mantuvo incluso más baja que en épocas anteriores, entre el 8% y el 9% de la renta nacional.

Ese fenómeno de ingeniería y de precariedad de las figuras tributarias también afectó al Impuesto sobre Sueldos, Rentas y Asignaciones del Estado. La política de los Gobiernos puso de manifiesto las dificultades de encaje de este impuesto en el sistema de producto. Si bien por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1876-1877 (Gaceta de Madrid de 22 de julio) se había producido “*un salto espectacular*” al pasar el tipo a un 25% para las clases pasivas, y a una escala progresiva desde el 15% (hasta 1.500 pesetas), 20% (desde 1.501 a 10.000) y hasta el 25% (desde 10.001 en adelante); otra Ley de 31 de diciembre de 1881 (Gaceta de Madrid de 1 de enero de 1882) rebajó al 10% el impuesto que gravaba a todos los que recibiesen sueldos o pensiones del Estado, las provincias o los municipios. Como comenta Serrano Sanz¹⁷³, los diferentes Ministros de la época consideraban que aquel impuesto que podía haber sido el origen de un impuesto personal sobre la renta “*era un impuesto de difícil justificación cuando no se gravaba otras rentas ni siquiera del trabajo, y manifiestamente poco equitativo*”.

2.1.5. La reforma de Fernandez Villaverde. La Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria

Como ya se ha comentado, el sistema de impuestos de producto no fue completado hasta la aprobación de la Ley de 27 de marzo de 1900 (Gaceta de Madrid del 28 de marzo) que introducía la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, que gravaba los productos del capital, del trabajo y del beneficio empresarial (capital y trabajo conjuntamente).

¹⁷² Serrano Sanz, J.M., “La fiscalidad en la primera Restauración”, cit., p.247.

¹⁷³ Serrano Sanz, J.M., “La fiscalidad en la primera Restauración”, cit., p.243.

Para Fuentes Quintana¹⁷⁴, aunque a finales del siglo XIX ya concurrían todas las razones técnicas para acometer una reforma tributaria, esto es, la insuficiencia de la imposición directa de producto y la indirecta, el descontento social generado por esta última, así como el endeudamiento exorbitante y los efectos empobrecedores de la inflación; fue “*el ambiente que creo el desastre colonial*”, “*el despertar doloroso de la conciencia nacional ante el desastre del 98*”, “*la revisión feroz de todo*” (en expresión de Laín Entralgo citada por Fuentes Quintana), lo que proporcionó al Gobierno conservador de “*regeneración nacional*”¹⁷⁵ que tomó posesión el 3 de marzo de 1899, bajo la presidencia de Francisco Silvela y con Raimundo Fernández Villaverde como Ministro de Hacienda, el apoyo social y político suficiente para llevar a cabo su programa de reformas. En esta misma línea, Serrano Sanz¹⁷⁶ ha comentado que, para introducir su limitada reforma, con intención de corregir los defectos del sistema de impuestos de producto (en particular el de la falta de equidad), Fernández Villaverde “*necesitó que la conmoción del 98 agitara las antes tranquilas aguas de la Restauración*”.

Como comentan Montero y Tusell¹⁷⁷, a raíz del “desastre” la situación de la Hacienda española “*podía ser calificada como catastrófica*” o de “*simple bancarrota*”: De un presupuesto de 750 millones de pesetas, aproximadamente 400 millones se dedicaban al servicio de la deuda (principal e intereses). La deuda generada por la derrota ascendió a 300 millones. Para intentar equilibrar el presupuesto y estabilizar las finanzas públicas Silvela llamó al Gobierno a Fernández Villaverde que era un reputado hacendista. En el mismo se integraban también Eduardo Dato, como Ministro de Gobernación, y Manuel Duran i Bas, como Ministro de Justicia y nexo con el movimiento catalanista.

En cuanto a los ingresos, según los datos de Fuentes Quintana¹⁷⁸, la Contribución Industrial y de Comercio cayó en 1898-1899 de los 40 millones de pesetas corrientes a 17,5 millones. Los Impuestos de Consumos, lo hicieron de 77,8 millones a 38,2 millones.

¹⁷⁴ Fuentes Quintana E., “Los principios del reparto de la carga tributaria en España” en *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit. p. 45-46.

¹⁷⁵ Montero, F. y Tusell, J., “El Reinado de Alfonso XIII. El regeneracionismo borbónico y la crisis del parlamentarismo (1898-1923)” en *Historia de España, volumen 14*, Espasa Calpe SA, Pozuelo de Alarcón (Madrid), 2004, p. 143.

¹⁷⁶ Serrano Sanz, J.M., “La fiscalidad en la primera Restauración”, cit., p.248.

¹⁷⁷ Montero, F. y Tusell, J., “El Reinado de Alfonso XIII. El regeneracionismo borbónico y la crisis del parlamentarismo (1898-1923)”, cit., p. 126.

¹⁷⁸ Fuentes Quintana E., “Los principios del reparto de la carga tributaria en España” en *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit. p. 24-28.

El principal objetivo de Fernandez Villaverde fue reducir la deuda exterior lo cual consiguió por “*procedimientos poco ortodoxos*”¹⁷⁹, decretando la suspensión temporal de las amortizaciones de la deuda interior. Además, como ya se ha comentado, introdujo la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, con la finalidad principal de incrementar la alícuota aplicable a los intereses de la deuda pública interior al 20%.

Se trataba de un nuevo impuesto real que quería complementar los ya existentes, gravando utilidades o productos que hasta ese momento venían tributando por diversas figuras adoleciendo de una mínima sistematización tales como el Impuesto de Sueldos y Asignaciones y la Contribución Industrial y de Comercio: servicios de trabajos personales, productos del capital y los derivados del ejercicio industrial y comercial (trabajo y capital conjunto). Implicaba, por tanto, modificar de forma sustancial el cuadro impositivo en vigor desde 1845.

Según refiere Fuentes Quintana¹⁸⁰, el propio Fernandez Villaverde era consciente de que dicha sistematización pondría de manifiesto injusticias o desigualdades, lo cual debería dar lugar a nuevas reformas tributarias. En sede parlamentaria manifestó que “*el proyecto se limita a abrir el cauce por donde en el porvenir pueda correr un verdadero impuesto sobre las distintas rentas gravadas*”¹⁸¹. Este nuevo comentario en un texto legal revelaba la necesidad o la intención de introducir un impuesto personal sobre la renta en el sistema español de impuestos directos. No obstante, el propio Ministro manifestó durante las discusiones parlamentarias que el impuesto no trataba de imitar el “income tax” británico, ni el impuesto sobre la riqueza mobiliaria implantado en Italia en 1864, ni tampoco el impuesto sintético sobre la renta personal introducido en Austria y Prusia. En su conciencia también pesaba el temor a que una reforma demasiado radical de la imposición de producto amenazase a la recaudación.

Sin embargo, para Alvarez de Cienfuegos¹⁸², la citada ley “*no constituye la ordenación de un gravamen con objeto y base únicos, sino que incluye en su texto tres impuestos, uno en cada una de las tres tarifas en que aparece dividida*”. Para este autor la Ley de 1900 solo incluía un nuevo gravamen, sobre los intereses de la deuda pública, asociado

¹⁷⁹ Montero, F. y Tusell, J., “El Reinado de Alfonso XIII. El regeneracionismo borbónico y la crisis del parlamentarismo (1898-1923)”, cit., p. 138.

¹⁸⁰ Fuentes Quintana E., “*Los principios del reparto de la carga tributaria en España*” en “*Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*”, cit. p. 56-57.

¹⁸¹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1899-1900, 29 de enero de 1900, n.º 116, pág. 3945.

¹⁸² Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, Librerías Prieto, Granada, 1944, p. 180.

al programa de reducción de deuda pública. Los otros eran refundición de impuestos ya existentes con anterioridad. La Tarifa I gravaba las utilidades del trabajo fusionando otros impuestos de producto tales como el Impuesto de Sueldos y Asignaciones, el Impuesto sobre los honorarios de los registradores de la propiedad y los epígrafes de la tarifa de la Contribución industrial cuyo objeto eran los rendimientos del trabajo. La Tarifa II gravaba las utilidades del capital, superponiendo impuestos tales como el gravamen sobre la deuda pública, y los epígrafes de la Tarifa II de la Contribución industrial que tenían por objeto el gravamen sobre toda clase de rendimientos de capital derivados de préstamos y los dividendos. Finalmente, la Tarifa III se refería a las utilidades mixtas del trabajo y el capital, esto es el beneficio empresarial. En ella se incluyeron algunos epígrafes de la ya citada Tarifa II de la Contribución Industrial, aunque excluyendo las sociedades anónimas dedicadas a actividades de fabricación. En contra de lo manifestado por su autor, a Alvarez de Cienfuegos¹⁸³ le parecía que la Contribución sobre Utilidades seguía el *“modelo italiano del mismo nombre”*, y la veía como *“el intento de crear un sistema orgánico de impuestos de producto; más abandonando el carácter real que estos revisten generalmente, introduce elementos de progresión en las tarifas, la consideración de minimum de existencia y otros que son propios de la imposición personal”*.

No obstante, la forma en que estos elementos propios de un impuesto personal fueron articulados ha sido muy criticada. Según Rodríguez Mata (en sus notas sobre la situación española)¹⁸⁴ es en la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria donde *“más sistemáticamente se tiene en cuenta el problema de la discriminación del gravamen”*. En su regulación original de 1900, según la Memoria de 1913, se advertía que el tipo de gravamen de las rentas de trabajo (encuadradas en la Tarifa I) era del 20%, igual que el tipo máximo de las rentas del capital (Tarifa II) aplicable a los intereses de la deuda pública del Estado español, mientras que el tipo mínimo de las citadas rentas de capital era del 3%. Velarde¹⁸⁵ (que dedica el capítulo de *“El sistema fiscal”* de su obra a hacer un exhaustivo análisis de la Memoria, el Dictamen de 1927 y otros trabajos de Flores de Lemus) comenta como en la Memoria Flores de Lemus hace una *“dura crítica”* de la Tarifa I por adolecer de unidad, no solo por la citada falta de justificación de la diversidad de tipos impositivos, sino por mezclar la proporcionalidad y la progresividad, así como

¹⁸³ Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p. 181.

¹⁸⁴ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 203.

¹⁸⁵ Velarde Fuertes, J., *Flores de Lemus ante la economía española*, cit. p.242-243.

el establecimiento de un mínimo libre de gravamen en algunos casos y su negación en otros.

Asimismo, dentro de la Tarifa II la Memoria hacía constar que coexistían diversos tipos de gravamen, según el tipo de rendimiento de capital, sin que se apreciase una justificación pare ello. En el caso de los dividendos, Velarde destaca el comentario de Flores de Lemus de que como el tipo de gravamen aplicable a los dividendos repartidos por las compañías mineras era más bajo que el tipo general, la Contribución favorecía a las inversiones de los capitales extranjeros con un *“asombroso trato de favor”*. Por ello Flores de Lemus concluía *“no se halla, a través de todos los epígrafes, ni la huella de una diferenciación sistemática de los gravámenes de las rentas por sus fuentes; cuantas variantes en el tipo pudieran a primera vista ser tomadas como indicio de aquella consideración, resultan después de atento examen meras bonificaciones en favor de determinados grupos o contribuyentes”*.¹⁸⁶ Finalmente, también Velarde se refiere a lo que Flores califica como problema de doble imposición de las sociedades al quedar gravado su beneficio en la Tarifa III al tiempo que también lo son los dividendos por la Tarifa II. Además, Flores achacaba a la Tarifa II falta de definición en cuanto al objeto de la imposición.

Pero para Flores de Lemus¹⁸⁷ era la Tarifa III era *“sin duda, la más defectuosa”* pues no definía claramente *“ni el sujeto, ni el objeto, ni la base, ni los tipos de imposición”*. Esto hizo, según Martorell Linares¹⁸⁸, que el nuevo impuesto se viese abocado a un proceso de reformas que duró veinte años.

Albiñana¹⁸⁹ considera que la *“auténtica reforma”* de Fernandez Villaverde residió en la preparación y organización del personal al servicio de la Hacienda Pública, a través de una destacada producción de reglamentos en los años posteriores a la citada Ley de 1900, atribuyéndoles competencias por impuestos, lo cual redundó en una *“mayor eficacia en la administración de los tributos en los tres órdenes: liquidación, inspección y recaudación”*; si bien, como señaló Comín¹⁹⁰, la especialización de los funcionarios

¹⁸⁶ Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913, cit., p.1111.

¹⁸⁷ Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913, cit., p.1114.

¹⁸⁸ Martorell Linares, M., “Las reformas tributarias y la política en España, en el primer cuarto del siglo XX”, cit., p. 254.

¹⁸⁹ Albiñana García-Quintana, C., *Sistema Tributario Español y Comparado*, Ediciones ICE, Madrid, 2ª edición, 1983, pág. 115.

¹⁹⁰ Comín F., “Presentación”, en Fuentes Quintana E., *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, Edición al cuidado de Francisco Comín, Crítica, Barcelona, 1990, p. XXVIII-XXIX.

también pudo constituir un factor que dificultó el éxito del primer intento de reforma fiscal global en 1909 y 1910. Según Velarde¹⁹¹, *“algo mejoró esta situación la labor administrativa del propio Flores de Lemus”*.

A pesar de sus múltiples defectos, la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria incrementó notablemente la elasticidad recaudatoria de los impuestos de producto. Según los cálculos de Comín¹⁹² ya en el periodo 1899 a 1906, la nueva contribución pasó del 3% (donde se computaba el Impuesto sobre Sueldos y Asignaciones del Estado y figuras similares) al 9% de la totalidad de los ingresos ordinarios del Estado. En los años siguientes, hasta 1930-35, siguió creciendo hasta alcanzar el 12-13%.

Para Martorell Linares¹⁹³, las reformas de Fernández Villaverde *“no variaron el reparto de la carga, aunque modernizaron sustancialmente el sistema tributario. No introdujeron criterios de personalización en la imposición directa, pero entre los impuestos sobre el producto cobró un mayor peso la tributación sobre el trabajo y el capital”*.

Junto con la reestructuración de la deuda y las mejoras en la imposición indirecta, la introducción de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria permitió que la Hacienda pública española entrase en superávit por un periodo de 10 años, hasta 1909. Sin embargo, si nos fijamos en las cifras proporcionadas en la Memoria¹⁹⁴ acerca del principal impuesto directo, se observa que la tendencia de *“estancamiento”* de la contribución territorial se mantiene y se acentúa entrando en el siglo XX: En 1902 la Contribución Territorial representaba el 20,17 % de los ingresos de carácter impositivo, mientras que en 1912 sólo el 16,98%. Los cálculos proporcionados por Comín¹⁹⁵ coinciden sustancialmente ya que para el periodo de 1899 a 1906 estima un 19%, y para el periodo 1907 a 1914 un 16%. En relación con la decadencia de la Contribución Territorial, tanto de rústica como de urbana, en línea con lo señalado en la Memoria, Comín¹⁹⁶ considera que se debe al *“estancamiento del cupo territorial”* y al retraso en la confección del Catastro¹⁹⁷, lo cual en su opinión es buena prueba de *“la resistencia de los contribuyentes españoles poderosos a facilitar información a la Hacienda Pública”*.

¹⁹¹ Velarde Fuertes, J., *Flores de Lemus ante la economía española*, cit. p.242.

¹⁹² Comín F., “Las transformaciones tributarias en la España de los siglos XIX y XX”, cit., pág. 447.

¹⁹³ Martorell Linares, M., “Las reformas tributarias y la política en España, en el primer cuarto del siglo XX”, cit., p. 253.

¹⁹⁴ *Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913*, cit., p.1075.

¹⁹⁵ Comín, F., “Las transformaciones tributarias en la España de los siglos XIX y XX”, cit., pág. 447.

¹⁹⁶ Comín F., “Las transformaciones tributarias en la España de los siglos XIX y XX”, cit., pág. 450.

¹⁹⁷ La creación de este se aprobó por Ley de 23 de marzo de 1906 (Gaceta de Madrid de 24 de marzo)

2.2. Los intentos de introducir un impuesto personal sobre la renta en el primer cuarto del siglo XX

El regreso al déficit en 1909, como consecuencia del incremento de los gastos de la guerra en Africa, puso de manifiesto que el ya completo cuadro de impuestos directos de producto no podría cumplir nunca con el principio de suficiencia financiera. En concreto, la Tarifa III de la Contribución de Utilidades, según Fuentes Quintana¹⁹⁸, mal diseñada, no permitió sujetar a tributación el beneficio empresarial en la proporción que le debía corresponder. Según datos de Fuentes Quintana, el porcentaje medio de la recaudación por la Tarifa III entre 1900 y 1908, en relación con la totalidad de la recaudación de las otras tarifas, fue del 3,57 %, que evidentemente no podía corresponder con la contribución del beneficio empresarial a la renta nacional.

Durante los años siguientes en que la economía española experimentó un importante crecimiento como consecuencia de la Primera Guerra Mundial, la imposición de producto volvió a dar muestras de su incapacidad para seguir las fluctuaciones de la actividad económica. Según Fuentes Quintana¹⁹⁹, el progreso económico de principios del siglo XX, con un incremento de la demanda de gasto público y la transformación de la estructura productiva hacia la industria y el comercio, agravó los defectos de la imposición de producto, esto es, su impotencia recaudatoria, su incapacidad para seguir los cambios en la realidad económica y su injusticia.

Para Velarde²⁰⁰ el sistema tributario español a principios del siglo XX se caracterizaba por *“la falta de personalización, por la abrumadora proporción de las contribuciones de producto, la petrificación fiscal de las mismas y la falta de ajuste entre la imposición directa y la indirecta, más la perturbación procedente de las Haciendas locales (...)”*

Con las cifras disponibles, que no son muy precisas, Fuentes Quintana²⁰¹ advierte de la desproporción existente entre la contribución (en términos porcentuales) al producto nacional bruto y a los ingresos presupuestarios de los diferentes sectores económicos. En

¹⁹⁸ Fuentes Quintana E., “Los principios del reparto de la carga tributaria en España” en *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit. p. 61.

¹⁹⁹ Fuentes Quintana E., “Los principios del reparto de la carga tributaria en España” en *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit. p. 63.

²⁰⁰ Velarde Fuertes, J., *Flores de Lemus ante la economía española*, cit. p.230.

²⁰¹ Fuentes Quintana E., “Los principios del reparto de la carga tributaria en España” en *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit. p. 93-96.

el caso de la industria y comercio, su aportación al producto nacional bruto en 1920 se estimaba en un 42,10% mientras que su contribución a los ingresos presupuestarios podía representar un 7,24%. En relación con la producción rural esas mismas magnitudes se estimaban en un 38,75% y un 4,19% respectivamente. La explicación, según Fuentes, se encontraba en una presión fiscal muy baja que, entre 1913-14 y 1920, había descendido hasta un porcentaje real de gravamen del 1,40% en el caso de la producción rural, y un 2,23% en el caso del sector industrial y de comercio.

Esas circunstancias *“fermentaron la crisis del sistema de producto en Europa, desde finales del siglo XIX”* y fueron las que dieron lugar al surgimiento de la que Comín²⁰² denominó *“nueva ideología fiscal basada en la tributación personal, que parte de cuatro principios: a) el Impuesto sigue al contribuyente, b) ha de gravar la renta personal, c) la base imponible tiene que determinarse directamente, y d) debe existir progresividad”*.

En España, la recaída en déficit público llevó al convencimiento de que era necesario introducir el principio de personalidad en el reparto de la carga tributaria como única fórmula para contrarrestar los citados defectos del sistema tributario español. Como comenta Fuentes, *“las características todas del sistema real de imposición no se ajustaban a las exigencias de la Hacienda española”*²⁰³.

Según esta tesis no había acabado de asentarse el sistema liberal de impuestos de producto y ya había entrado en crisis y hecho evidente la necesidad de introducir el impuesto personal sobre la renta.

Desde el punto de vista técnico-tributario, según Velarde²⁰⁴, Flores de Lemus formuló en diversos documentos, un *“juicio crítico”* de *“toda nuestra tributación directa”* resumiendo la situación de los impuestos de producto españoles como un *“circulo de contradicciones, incoherencias e irregularidades”* en el Dictamen de 1927²⁰⁵.

La primera prueba concluyente de ese cambio de mentalidad o de ideología la encontramos en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de reforma del Impuesto de Cédulas Personales²⁰⁶, presentado por el Ministro de Hacienda Eduardo Cobián, el 21

²⁰² Comín F., “Presentación”, en Fuentes Quintana Enrique, *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit. p. XXVIII.

²⁰³ Fuentes Quintana E., “Los principios del reparto de la carga tributaria en España” en *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit. p. 63.

²⁰⁴ Velarde Fuertes, J., *Flores de Lemus ante la economía española*, cit. p.229.

²⁰⁵ Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit. 260.

²⁰⁶ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, Apéndice 11 al n.º 15, pág. 1.

de junio de 1910²⁰⁷, donde tras declarar el arraigo de la imposición de producto, y el propósito de terminar la obra reformista iniciada en 1845, el Ministro reconoce que *“faltó en esa obra y falta hoy en nuestro sistema tributario un elemento esencial, a saber: un instrumento de imposición personal que, siendo bastante amplio para abarcar todas las rentas de todas las economías particulares de la Nación y bastante flexible para plegarse a la distinta capacidad contributiva de cada una de ellas, fuera como el coronamiento y clave de todo el sistema de la tributación directa en nuestra Patria”*.

Esta última frase (subrayada por mí) aparecerá también en la Exposición de Motivos del proyecto de Ley de la CGR presentado a las Cortes Constituyentes el 13 de octubre de 1932 (Gaceta de Madrid de 16 de octubre). Para el autor de esta tesis esta coincidencia literal fue una revelación de la identidad común del Proyecto Cobián y la Ley de 1932, y uno de los desencadenantes del interés por explicar cómo se tendió el puente de ideas entre el citado Proyecto y la Ley de la Segunda República.

Se trata, por otro lado, de un reconocimiento claro de las carencias del sistema de tributación directa en España y de que la personalización de este estaba indisolublemente unida a realizar el principio de generalidad, tanto en su sentido objetivo (*“todas las rentas”*) como en el subjetivo (*“todas las economías particulares de la nación”*).

Así pues, no fue hasta principios del siglo XX que la adopción del principio de personalidad en la tributación directa en España empezó a protagonizar los intentos de reforma fiscal, hasta el punto de que, como señaló Comín, dicha reforma *“pivotaba sobre la personalización del gravamen”*²⁰⁸. Del mismo modo que opinaba Fuentes Quintana, según este autor²⁰⁹, los fines de esta reforma no eran otros que sustituir el sistema tributario real o de producto instaurado por Mon y completado por Fernández Villaverde, en 1845 y 1900, respectivamente, por un sistema tributario que cumpliera con los principios de suficiencia, elasticidad y justicia.

Para ello era necesario que dicho sistema tributario dejase de gravar los productos o fuentes de renta (a través de una pluralidad de gravámenes) y de apoyarse en la imposición

²⁰⁷ Siendo Presidente del Consejo de Ministros el jefe del Partido Liberal José Canalejas. Este gabinete tomo posesión el 9 de febrero de 1910 y se mantuvo hasta 12 de noviembre de 1912.

²⁰⁸ Comín F., “Presentación”, en Fuentes Quintana Enrique, *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit. p. XXV.

²⁰⁹ Comín F., “Presentación”, en Fuentes Quintana Enrique, *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit. p. XXII

indirecta, para centrarse en el contribuyente, ya fuese persona jurídica o física, haciéndole tributar por su renta personal.

Según Velarde²¹⁰, “*el esfuerzo fundamental y la base crítica*” se dirigió hacia los impuestos personales, “*aquellos aspectos de nuestro sistema tributario capaces de progresivizarlo: la entonces denominada Tarifa III y la contribución personal sobre la renta*”.

Martorell Linares²¹¹ nos ha ofrecido una interpretación menos lineal de las iniciativas de reforma tributaria. Las opiniones de Fuentes Quintana, Comín o Velarde son buen ejemplo de lo que considera una tendencia a monopolizar el interés historiográfico “*por el conjunto de propuestas dirigidas a encaminar el sistema tributario hacia su perfección normativa*”, esto es la personalización de la tributación directa, cuando en realidad hubo otras tendencias que centraron gran parte sino la mayor de los debates de política fiscal, como fue la supresión del Impuesto de Consumos o la creación de una tributación especial sobre los beneficios de la guerra, entre 1915 y 1920. Así, en 1905, el gobierno liberal había creado la Comisión Extraparlamentaria para la Transformación del Impuesto de Consumos, de la que formó parte Flores de Lemus desde su llegada al ministerio.

Martorell Linares²¹² ha destacado el protagonismo de Raimundo Fernandez Villaverde, autor como ya hemos visto de la política de saneamiento de la deuda y contracción del gasto del Estado entre 1899 y 1900 que permitió alcanzar una situación de superávit presupuestario, y líder de la facción del Partido Conservador opuesto o enfrentado a Antonio Maura. Según Martorell Linares “*el villaverdismo*” o, como señalaba Velarde, “*el plan de Villaverde*”, se basaba en el respeto al equilibrio presupuestario, la oposición a las políticas de desgravación fiscal y el apoyo a la reforma y reordenación del sistema tributario. Seguidores de Fernandez Villaverde fueron Gonzalez Besada, García Alix, Eduardo Cobián y Santiago Alba. A la muerte del líder en 1905, y ascenso de Maura a la jefatura del Partido Conservador, Cobián²¹³ y Alba²¹⁴ se pasaron al Partido Liberal. Por tanto, hubo “villaverdistas” en ambos partidos turnantes. Tanto unos como otros, según Martorell Linares “*contaron con la inestimable colaboración del profesor Flores de*

²¹⁰ Velarde Fuertes, J., *Flores de Lemus ante la economía española*, cit. p.243.

²¹¹ Martorell Linares, M., “Las reformas tributarias y la política en España, en el primer cuarto del siglo XX”, cit., p. 264-265.

²¹² Martorell Linares, M., “Las reformas tributarias y la política en España, en el primer cuarto del siglo XX”, cit., p. 253.

²¹³ Ministro de Hacienda en 1910 y 1911.

²¹⁴ Ministro de Hacienda en 1916-1917 y 1918.

*Lemus*²¹⁵, sin duda porque existía una clara sintonía en los principios o criterios de la política tributaria que debía seguirse.

Para Martorell Linares, la evolución del sistema tributario español “*en el primer cuarto del siglo XX solo puede comprenderse interrelacionando las reformas fiscales con el contexto político en el que se elaboraron*”, contando como factor condicionante principal el de la propia evolución del déficit. En base a estos criterios se pueden distinguir cuatro etapas: 1ª) 1900-1908: En la época de superávit presupuestario a que hacíamos referencia anteriormente, el aumento de la eficacia recaudatoria no fue un objetivo político prioritario; 2ª) 1908-1914: El regreso al déficit que en principio no parecía fuera de control hizo que se mantuvieran “*las estrategias tributarias de marcado carácter político, dirigidas a rebajar la presión fiscal*”; 3ª) 1914-1920: El descontrol del déficit colocó a las reformas tributarias como “*un objetivo político de primer orden*”, en un periodo en el que sin embargo el proceso de toma de decisiones estuvo bloqueado debido a la ruptura del consenso parlamentario y al incremento de la inestabilidad política; 4ª) 1920-1923: La recuperación del consenso permitió que se empezasen a aprobar las reformas para reforzar los ingresos tributarios planteadas en años anteriores.

Según Martorell Linares²¹⁶, la introducción del criterio de personalización en el sistema tributario no era la única línea de las políticas fiscales de reforma que ocupaba los debates políticos. Junto a aquella, se seguía revisando la normativa legal de los tributos de producto, intentando resolver sus problemas de rigidez, deficiente construcción y sistematización, así como la falta de recursos para estimar la base imponible y desarrollar una recaudación eficaz. Asimismo, hubo varios intentos de introducir la imposición sobre el patrimonio y numerosas propuestas para desarrollar la imposición indirecta con el objetivo de contrarrestar la escasa elasticidad e insuficiencia recaudatoria de la imposición directa.

Prueba de lo anterior es que, como ya hemos comentado, de los proyectos de ley presentados en 1909-1910 por Cobián las Cortes aprobaron únicamente los que modificaban los impuestos de producto (la Contribución Territorial y la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria), y los impuestos mineros, así como el Impuesto de Transportes. En cambio, los proyectos más novedosos, los que procuraban

²¹⁵ Martorell Linares, M., “Las reformas tributarias y la política en España, en el primer cuarto del siglo XX”, cit., p. 256.

²¹⁶ Martorell Linares, M., “Las reformas tributarias y la política en España, en el primer cuarto del siglo XX”, cit., p. 254-255.

la reforma del Impuesto de Consumos y la reordenación de la Hacienda Local, así como el que, mediante la modificación del Impuesto de Cédulas Personales, buscaba introducir un principio de personalización en la tributación directa, fueron rechazados. Según Martorell Linares²¹⁷, entre 1910 y 1913, *“la política frente al Impuesto de Consumos estuvo dominada por el caos al entrar en conflicto el interés político de Canalejas por suprimir el impuesto, con la realidad del déficit estatal y la crítica situación de las haciendas locales”*. Fruto de ello son iniciativas legales tan distintas como el Proyecto de Ley de reforma del Impuesto de Consumos de Cobián y la Ley finalmente aprobada en 1911.

La Ley de 12 de junio de 1911 (Gaceta de Madrid de 13 de junio), aprobada siendo Ministro de Hacienda Tirso Rodríguez²¹⁸, suprimía el Impuesto de Consumos en las capitales de provincia y, a partir de 1914, en un plazo de 5 años, en el resto de los municipios. Como señala Martorell Linares, esta ley representaba que *“en el partido liberal se impuso el criterio político de supresión del Impuesto, impulsado por Canalejas, a las propuestas defendidas por el ex-villaverdista Cobián, que pretendían la primera reorganización de las relaciones entre la Hacienda estatal y las locales y la preservación del equilibrio presupuestario”*²¹⁹. El Impuesto de Consumos era una contribución estatal pero que las haciendas locales podían recargar hasta un 120%. Según Martorell Linares²²⁰, hacia 1905 representaba un 7% de los ingresos tributarios estatales pero un 60% de los de las haciendas locales. Su supresión formó parte, como hemos comentado previamente, del programa de la izquierda liberal durante todo el siglo XIX y, a principios del siglo XX, era el principal punto del programa de la política fiscal del Partido Liberal. Se le achacaba con razón contribuir a una distribución injusta de la carga fiscal, al encarecimiento de productos de primera necesidad, a la obstrucción de la actividad comercial, así como su ineficacia recaudatoria. Por su parte, la facción maurista del partido conservador no propugnaba la eliminación total del impuesto, pero sí la desgravación de algunos consumos. La corriente “villaverdista”, *“con la inestimable colaboración del profesor Flores de Lemus”*, se oponía a esta política de desgravaciones

²¹⁷ Martorell Linares, M., “Las reformas tributarias y la política en España, en el primer cuarto del siglo XX”, cit., p. 257.

²¹⁸ Perteneciente al Partido Liberal, fue Ministro de Hacienda en 1902 y 1911.

²¹⁹ Martorell Linares, M., “Las reformas tributarias y la política en España, en el primer cuarto del siglo XX”, cit., p. 263.

²²⁰ Martorell Linares, M., “Las reformas tributarias y la política en España, en el primer cuarto del siglo XX”, cit., p. 256.

fiscales porque podían afectar al equilibrio presupuestario (sobre todo de los ayuntamientos) y consideraba que antes de suprimir el impuesto había que reordenar las relaciones entre la Hacienda estatal y las locales, y sanear estas últimas.

Tras la muerte de Canalejas (y la consiguiente pérdida de su liderazgo fuerte) y la toma de conciencia, a partir de 1914, de que el déficit se había descontrolado, desde el propio campo liberal se intenta (por parte de Navarro Reverter) modificar y retrasar la entrada en vigor de la citada Ley de supresión. En realidad, según Martorell Linares²²¹, la Ley había demostrado su inviabilidad a los pocos meses de su aprobación. Los “ex-villaverdistas” de ambos partidos se hicieron con el control del Ministerio de Hacienda y se empeñaron en bloquear la Ley. Por la de Presupuestos de 1915 se paralizó la segunda fase de su aplicación, situación que se prolongó hasta 1920 al prorrogarse la Ley de Presupuestos.

Según Comín²²², el primer intento de una reforma fiscal global (entre los que se incluían los proyectos de ley presentados por Cobián así como el Proyecto de Ley de reforma del Impuesto sobre Cédulas Personales de Bugallal presentado en 1919), fracasó debido a la confluencia de diferentes intereses creados que impidieron que fuesen aprobados en el Parlamento: La comodidad de los políticos, la organización de la Administración tributaria y de los cuerpos de funcionarios en tantos compartimentos como gravámenes (y, por tanto, posiblemente con interés en el mantenimiento de los mismos) así como el predominio de los intereses de la burguesía (representados por los políticos que tenían que aprobar las leyes), fueron más fuertes que la evidencia de la quiebra del sistema de tributación real.

Martorell Linares²²³ nos explica que el fracaso de estas iniciativas se debía en parte a que la reforma fiscal en el sentido de la personalización del gravamen no era la única medida en discusión, sino que se contemplaban diversas que a veces estaban en abierta contradicción o que dificultaban la aprobación de las otras. Así, además del debate sobre la supresión del Impuesto de Consumos, a partir de 1915 se empieza a plantear la creación de nuevos impuestos de carácter extraordinario que gravasen la riqueza generada por la

²²¹ Martorell Linares, M., “Las reformas tributarias y la política en España, en el primer cuarto del siglo XX”, cit., p. 263.

²²² Comín F., “Presentación”, en Fuentes Quintana Enrique, *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit., p. XXVIII-XXIX.

²²³ Martorell Linares, M., “Las reformas tributarias y la política en España, en el primer cuarto del siglo XX”, cit., p. 258.

Primera Guerra Mundial. Entre ellos, el Proyecto de Ley de creación de un impuesto sobre el patrimonio de Gabino Bugallal (1915), en el que participó Flores de Lemus, y el Proyecto de Santiago Alba de 1916, para gravar los beneficios extraordinarios obtenidos por sociedades y personas físicas a raíz de la guerra. Como el resto de la ambiciosa reforma propuesta por este “ex-villaverdista”, debió ser abandonado ante la oposición de los diputados regionalistas catalanes y los representantes de los intereses económicos afectados. Tampoco corrió mejor suerte un Proyecto de Ley para establecer un impuesto extraordinario sobre la fortuna, aplicable también a personas físicas y jurídicas, propuesto por Gonzalez Besada siendo Ministro de Hacienda en el Gobierno Nacional de Maura (de 22 de octubre de 1918), que Velarde²²⁴ cree atribuible a Flores.

Pero la razón fundamental de que ninguna de estas iniciativas de reformas tributarias prosperase obedecía, según Martorell Linares, a “*causas de índole política ajenas a su contenido*”²²⁵. Esta razón era la inestabilidad política. Como destaca Martorell Linares, entre 1900 y 1923 hubo 39 gobiernos, 10 elecciones en 23 años. Cada alternancia en el Gobierno solía conllevar el abandono de las propuestas llevadas a las Cortes. Y “*habitualmente las crisis ministeriales no se producían por el acoso de la oposición, sino por la defección de los diputados de la mayoría*”. Martorell Linares²²⁶ ha estudiado en detalle como el sistema de relaciones parlamentarias hizo crisis en los veinte últimos años de la Restauración manifestándose en cuatro problemas que condicionaron decisivamente la tramitación y aprobación de reformas tributarias y, por ende, la evolución del sistema tributario español en ese periodo. Enunciados de forma muy sucinta eran: El escaso grado de institucionalización de los partidos dinásticos (el liberal y el conservador), la debilidad del ejecutivo frente al legislativo (que derivaba tanto de la práctica parlamentaria muy arraigada del turnismo y el consenso, como de las facilidades que el Reglamento del Congreso daba al obstruccionismo por parte de la oposición y que la Constitución de 1876, en su Artículo 42, confería al Congreso de los Diputados la iniciativa de crear nuevos tributos o modificar los existentes), “*la crisis del consenso parlamentario*” (debido a que la pérdida del control del voto por parte del Gobierno rompió la cohesión

²²⁴ Velarde Fuertes, J., *Flores de Lemus ante la economía española*, cit. p.30.

²²⁵ Martorell Linares, M., “Las reformas tributarias y la política en España, en el primer cuarto del siglo XX”, cit., p. 259.

²²⁶ Martorell Linares, M., “Las reformas tributarias y la política en España, en el primer cuarto del siglo XX”, cit., p. 260-62.

de los partidos y la dependencia del Gobierno de los diputados de la oposición) y, en cuarto lugar, el peso de la representación de intereses económicos en las Cortes.

Tras la desaparición de los grandes líderes de ambos partidos (Cánovas y Sagasta, Maura y Canalejas), se produjo la ruptura de los partidos dinásticos en 1913. Las facciones disidentes que actuaban dentro del Partido Liberal y del Conservador y los regionalistas catalanes bloquearon las iniciativas legislativas de los partidos liderados por Dato (conservador) y Romanones (liberal).

Entre esa fecha y 1917, la de la “*quiebra definitiva del turno*”, según Martorell Linares²²⁷, “*no se aprobó ni una sola iniciativa de reforma*”. Asimismo, entre 1914 y 1920 no se aprobó ningún presupuesto público y no se adoptaron medidas para reforzar los ingresos, y ello en el contexto de un incremento importante del gasto público como consecuencia de la escalada de la guerra en África, la presión de las Juntas Militares sobre la sociedad civil y la tensión social en Barcelona.

En lo que sí coincide Martorell Linares²²⁸ con Velarde es en que, entre 1900 y 1923, las iniciativas de reforma tendentes a la introducción del principio de personalización en el sistema de tributos directos siguieron dos vías: la del establecimiento de una contribución general sobre la renta, y la de la conversión de la Tarifa Tercera de la Contribución sobre Utilidades en un impuesto sobre la renta de las sociedades.

2.2.1. La reforma de la Tarifa III de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria. El impuesto sobre la renta de las sociedades.

Según Fuentes Quintana²²⁹, siendo consciente Flores de Lemus de la dificultad para implantar los principios de personalidad y progresividad en la tributación directa de las personas físicas, de la que eran buena prueba los fracasos de las iniciativas legislativas ya comentadas, dirigió sus iniciativas hacia la modificación de la Tarifa III de la Contribución sobre Utilidades, aplicable a determinadas personas jurídicas, que consideraba muy defectuosa. De esta forma, comenzó la que Fuentes Quintana ha considerado segunda fase en el proceso de implantación del principio de personalidad en la tributación directa.

²²⁷ Martorell Linares, M., “Las reformas tributarias y la política en España, en el primer cuarto del siglo XX”, cit., p. 262.

²²⁸ Martorell Linares, M., “Las reformas tributarias y la política en España, en el primer cuarto del siglo XX”, cit., p. 255.

²²⁹ Fuentes Quintana E., “Los principios del reparto de la carga tributaria en España” en *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit. p. 77.

Refiriéndose a la evolución de la Tarifa Tercera de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria hacia un impuesto sobre la renta de las personas jurídicas, también Velarde²³⁰ considera que “*la dirección de este movimiento personalista corresponde a Flores de Lemus, dentro de su reforma silenciosa²³¹ de la Hacienda española*”.

Una de las deficiencias más graves de la Contribución, tal y como se configuró en la ley de 1900, era el de la indefinición del sujeto pasivo. Consiguió resolverse en virtud de la Ley de 3 de agosto de 1907 (Gaceta de Madrid de 9 de agosto)²³², que confirmó que las “*sociedades anónimas y las comanditarias por acciones que se dedican a uno o varios ramos de fabricación*” estaban sujetas a la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, por esta Tarifa III. Sin embargo, las sociedades de responsabilidad limitada quedaron en un limbo de modo que según Flores de Lemus²³³ podían “*tributar a su antojo*” por esta contribución o por la Contribución Industrial o de Comercio.

En cambio, el problema del objeto del gravamen, el concepto de “utilidades líquidas” nacido en el seno de la Contribución Industrial, no tuvo solución legal, sino que, como mencionó Flores²³⁴, y ha explicado Fuentes²³⁵, existía una práctica administrativa formalizada solo reglamentariamente por la disposición 2ª del artículo 50 del Reglamento de 17 de septiembre de 1906 para la administración y cobranza de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria (Gaceta de Madrid de 23 de septiembre). Con carácter general, tras diversos cambios normativos desde su introducción, la Tarifa III se aplicaba sobre el rendimiento de las sociedades anónimas y comanditarias por acciones sin deducción de cargas, y solo en el supuesto de las empresas concesionarias de servicios públicos la Administración permitió que el impuesto se girase sobre el beneficio neto deduciendo gastos de los ingresos brutos, en particular de naturaleza financiera, dado que esas sociedades se financiaban exclusivamente con préstamos.

Aun reconociendo que se trataba de una anomalía, elevar a rango legal esta práctica administrativa se convirtió en un objetivo de política tributaria de los partidarios de la personalización, al considerar que la introducción del principio de personalidad en un

²³⁰ Velarde Fuertes, J., *Flores de Lemus ante la economía española*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1961, p.244.

²³¹ Expresión que en nota a pie de página Velarde atribuye a Fuentes Quintana.

²³² Aprobada bajo el Gobierno conservador constituido el 25 de enero de 1907 presidido por Antonio Maura.

²³³ *Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913*, cit., p.1115.

²³⁴ *Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913*, cit., p.1116.

²³⁵ Fuentes Quintana, E., “Los principios del reparto de la carga tributaria en España” en *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit. p. 79.

impuesto directo que gravaba la renta de las personas jurídicas, antes que en el de las personas físicas, permitiría acelerar en la consecución del objetivo general, que era la personalización del sistema tributario español.

Dicha intención queda explicada en la Exposición de Motivos del primer proyecto de modificación de la Tarifa III de la Contribución de Utilidades que se presentó a las Cortes por el Ministro Navarro Reverter el 10 de diciembre de 1912²³⁶ y que, según Fuentes Quintana²³⁷, había sido redactada por Flores de Lemus: *“Visto en su conjunto el sistema de nuestras contribuciones directas, representa esta Tarifa III de la Contribución de Utilidades una chocante incongruencia. Todo el sistema tiene carácter real, y se basa en la imposición de producto; y solamente se hace una excepción en favor del principio personal de la imposición sobre la renta para aquellas personas jurídicas respecto de las cuales se ha podido poner en duda, y aun negar, por la inmensa mayoría de los hacendistas reconocidos como las primeras autoridades en este especial asunto, el que tengan propiamente una renta. Tan solo la convicción de que el desenvolvimiento futuro de nuestro sistema impositivo ha de orientarse cada vez más francamente hacia el desenvolvimiento de las contribuciones personales, ha decidido al Ministerio que suscribe a mantener el régimen de excepción en favor de las Compañías anónimas y comanditarias por acciones, régimen nacido, como ya se ha dicho, no de un precepto legal, claro y terminante, sino de una interpretación benévola, para las sociedades interesadas, de unas vagas palabras de la ley”*.²³⁸

La atribución de la autoría del texto anterior parece tener su apoyo, entre otros factores, en la coincidencia literal con la *“Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913”*²³⁹ que se remite al citado texto legal: *“...se ha producido en el sistema español de las contribuciones directas lo que se ha llamado oficialmente con entera justicia una enorme incongruencia: una contribución personal, no superpuesta a un sistema general de imposición real, como es el caso en las reformas tributarias contemporáneas de algunos Estados Europeos, sino a modo de coto cerrado en que viven ciertas compañías*

²³⁶ Bajo el Gobierno liberal constituido el 12 de noviembre de 1912 presidido por el Conde Romanones.

²³⁷ Fuentes Quintana E., “Los principios del reparto de la carga tributaria en España” en *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit. p. 91.

²³⁸ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1911-1914, 11 de diciembre de 1912, Apéndice 7º al n.º 200.

²³⁹ *Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913*, cit., p.1117.

en régimen de imposición personal, mientras todas las demás personas naturales y jurídicas pagan por todo el rendimiento neto sin deducción de cargas.”

Flores se refiere a continuación al contraste con las reformas fiscales habidas en Prusia (1891) y en Austria (1896) que mantenían la imposición real sobre el producto neto (sin deducción de intereses) para las sociedades. Solo en aquellos Estados, como Baviera (1910) y Hungría (1909 y 1912), donde en la contribución industrial se permitía la deducción de cargas, se otorgó a las personas jurídicas el derecho a deducir gastos para determinar su renta gravable.

Además de por las citadas *“vicisitudes administrativas”* Fuentes²⁴⁰, citando a Neumark, interpreta también que Flores tuvo la visión de que sería más fácil implementar un impuesto sobre la renta personal entre aquellos sujetos que ya estaban habituados al cálculo de la renta y a la aplicación de los principios de contabilidad, como eran las sociedades de patrimonio separado. España había experimentado un cierto desarrollo de la actividad económica de empresas capitalistas, sobre todo debido a la llegada de capitales extranjeros. En este sentido Alvarez de Cienfuegos²⁴¹, defiende que *“la imposición de sociedades abre el cauce por donde discurren los impuestos de producto para transformarse en impuestos parciales o globales sobre la renta”*. No obstante, el Proyecto de Navarro Reverter no fue aprobado y el proceso duró más de 10 años. Las consecuencias para la Hacienda Pública de ese retraso en forma de déficit ya las conocemos.

En esta segunda etapa de la *“reforma tributaria silenciosa”*, que se extiende hasta la salida de Flores de Lemus del Ministerio de Hacienda en octubre de 1936 (camino del exilio), nos encontramos con diversos intentos (hasta cinco más) de modificación de la Tarifa III de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria: los dos de Bugallal (1914 y 1915), el Proyecto de Alba (de 1916), el de Gonzalez Besada (1918) y otro más de Gabino Bugallal (1919), que sería el finalmente aprobado en 1920.

Por Ley de 29 de abril de 1920 (Gaceta de Madrid de 30 de abril) fue aprobada la modificación legal que daba la luz al régimen legal de la imposición sobre la renta de sociedades estableciendo por primera vez el objeto y la base de dicho impuesto. Según

²⁴⁰ Fuentes Quintana E., “Los principios del reparto de la carga tributaria en España” en *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit. p. 76 y 91.

²⁴¹ Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p. 170.

Martorell Linares²⁴², la extensión de la Tarifa Tercera a todas las sociedades con ánimo de lucro (incluyendo también las regulares colectivas y las comanditarias simples), siguiendo el Proyecto de Alba y en contra del Proyecto presentado por el Gobierno a las Cortes, con el asesoramiento de Flores, es un buen ejemplo de la supremacía de las mayorías parlamentarias sobre el Gobierno que “*supuestamente fabricadas a la medida, bloquearon muchas de las iniciativas gubernamentales o, por el contrario, desbordaron la timidez de las propuestas del Gobierno*”.

Según Martorell Linares²⁴³, la aprobación de esta ley se debió a la recuperación del consenso entre los partidos políticos. Ya a partir de 1918 se comenzaron a formar los denominados “gobiernos de concentración nacional” y se empezaron a recopilar (por ejemplo, por Gonzalez Besada en 1918) los proyectos de reforma llevados a las Cortes desde los tiempos de Cobián y Navarro Reverter. Aunque la inestabilidad no era menor que en épocas anteriores (entre 1918 y 1919, por ejemplo, se formaron hasta cinco gobiernos en el plazo de un año), a partir de 1920, “*el consenso de todos los grupos parlamentarios acerca de la necesidad de reformar los ingresos permitió el desbloqueo de las reformas tributarias*”. A ello también coadyuvó la modificación del Reglamento de las Cortes reforzando la autoridad del Gobierno sobre el legislativo en el proceso de iniciativa legislativa. La conversión de la Tarifa Tercera de la Contribución de Utilidades fue “*el mayor logro*” de la etapa de recuperación del consenso.

En el Dictamen de 1927²⁴⁴, el propio Flores a pesar de reconocer los defectos del impuesto mostró su satisfacción por que en ese proceso de diez años se hubiese podido resolver el problema de la creación de “*un régimen apto para gravar Compañías*”, mediante la nueva Tarifa III que era “*un régimen genuinamente español, cuyos elementos característicos no tenían en la legislación de otros países sino antecedentes rudimentarios o nulos*”, y sin embargo, era “*la pieza más acabada y perfecta del sistema impositivo de España*”. En su opinión la Ley de 1920 había permitido alcanzar cinco resultados: “*la extensión del régimen, antes limitado a un solo grupo de Compañías; el mínimo de cuota*²⁴⁵, *el esfuerzo de la Administración para dominar la técnica del tributo;*

²⁴² Martorell Linares, M., “Las reformas tributarias y la política en España, en el primer cuarto del siglo XX”, cit., p. 252.

²⁴³ Martorell Linares, M., “Las reformas tributarias y la política en España, en el primer cuarto del siglo XX”, cit., p. 264.

²⁴⁴ Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit. 282-283.

²⁴⁵ Se está refiriendo al régimen de cuota mínima por capital.

la formación de un personal administrativo idóneo seleccionado con el criterio de la preparación profesional adecuada, y finalmente, y sobre todo, la colaboración activa, franca y leal de los interesados en la formación del régimen tributario”.

Por ello Fuentes Quintana²⁴⁶ pudo afirmar que, el proyecto de modificación de la Contribución de Utilidades implicaba la consagración del principio de personalidad de gravamen por un proceso inverso al de otros países: establecimiento primero de un impuesto personal sobre la renta de las personas físicas y extensión posterior a las sociedades. En realidad, esta idea había sido ya formulada y explicada en el propio Dictamen de 1927²⁴⁷ que defendía el mantenimiento de un impuesto sobre la renta de sociedades separado del de las personas físicas, oponiéndose a la pretensión de Calvo Sotelo de incluir en un mismo impuesto la tributación de la renta de las personas físicas y jurídicas: *“Los países que crearon los impuestos personales sobre la renta, que se llaman puros en la exposición de motivos, hubieron de experimentar la incapacidad de tales instrumentos para resolver adecuadamente el problema del gravamen de las Compañías; y aleccionados por tal experiencia establecieron instrumentos especiales más adecuados a las exigencias reales de la imposición. El proceso histórico es inverso en España. Inexistente el impuesto general y personal sobre la renta por falta de condiciones previas de nuestra realidad social, la acción del Estado concentrada en un medio selecto y realizada con órganos escogidos ha implantado primeramente la imposición especial de las Compañías”.*

Solo en el caso de Estados Unidos, como en el español, precedió el impuesto sobre sociedades al impuesto sobre la renta de las personas físicas, si bien hay que hacer constar una vez más el retraso español también en este aspecto, ya que el impuesto sobre la renta de sociedades se había aprobado en Estados Unidos en 1909.

En relación con los defectos de la Contribución sobre Utilidades por la desigual tributación de las diferentes fuentes de renta, las reformas de la ley del impuesto en 1920 y 1922 (esta última por Ley de reforma tributaria de 26 de julio de 1922, Gaceta de Madrid de 28 de julio, siendo Ministro Bergamín), según Rodríguez Mata²⁴⁸, subsanaron sustancialmente dichos defectos.

²⁴⁶ Fuentes Quintana E., “Los principios del reparto de la carga tributaria en España” en *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit. p. 82 y 91.

²⁴⁷ Del Río E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., González Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit. 284.

²⁴⁸ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 290.

Asimismo, en la Tarifa I²⁴⁹, se introdujeron escalas progresivas para el gravamen de determinadas rentas de trabajo, como por ejemplo los sueldos, dietas, asignaciones, retribuciones o gratificaciones, ordinarias o extraordinarias de empleados de empresas privadas (con un mínimo del 2,80% para el tramo entre 1.500 y 2.000 pesetas, y un máximo del 10% para utilidades de más de 15.000 pesetas). En el caso de los sueldos, sobresueldos, dietas y gastos de representación de los empleados públicos la escala empezaba en un mínimo del 1,60% para importes inferiores a 1.500 pesetas, y un máximo del 20% para 15.000 pesetas y en adelante. No obstante, algunas rentas como las de los directivos y administradores estaban sujetas a un tipo fijo y proporcional del 15%, y otras como los ingresos profesionales de abogados o médicos, o los de artistas, toreros y pelotaris, al 5%.

En lo que se refiere a la recaudación fiscal, la aprobación de la nueva Tarifa III de la Contribución de Utilidades tuvo un efecto inmediato. Según las cifras manejadas por Fuentes Quintana, en 1924 la contribución de la industria y comercio a los ingresos presupuestarios había subido al 11,70%, y el porcentaje real de gravamen al 5,28%. Como señala Comín, se convirtió en el segundo impuesto más importante por detrás de la Renta de Aduanas (que en los años 20 llegó a representar alrededor del 20% de los ingresos del Estado, si bien cayó al 12% con la crisis del 29). Hay que tener en cuenta además que las tarifas de la Contribución Industrial se subieron en un 20% en 1920. Para Martorell Linares²⁵⁰, que se basa en las cifras de Comín, las reformas aprobadas en el periodo 1920 a 1923, *“en su conjunto fueron de menor entidad teórica que las de Villaverde a principios de siglo, pero tuvieron mejores resultados recaudatorios que estas. Su efecto favorable sobre el déficit comenzó a notarse en el ejercicio de 1922.”*

Según Martorell Linares, a principios de la década de los veinte, el déficit público era del 30% de los ingresos. El citado efecto positivo de la Tarifa III de la Contribución sobre Utilidades fue insuficiente porque, aunque el déficit se redujo desde las cifras record de los periodos 1921-22 y 1922-23, en 1923-24 y 1924-25, según las obtenidas por Fuentes Quintana²⁵¹, el déficit en pesetas corrientes puede estimarse respectivamente en 552,3 y

²⁴⁹ Texto refundido de 22 de septiembre de 1922 (Gaceta de Madrid de 19 de octubre).

²⁵⁰ Martorell Linares, M., “Las reformas tributarias y la política en España, en el primer cuarto del siglo XX”, cit., p. 264.

²⁵¹ Fuentes Quintana E., “Los principios del reparto de la carga tributaria en España” en “Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas”, cit. p. 64.

608 millones. De hecho, como muestra Fuentes Quintana²⁵², los Presupuestos del Estado arrojaron déficit hasta 1935 de forma continuada.

2.2.2. *El Impuesto de Cédulas Personales*

El Impuesto de Cédulas Personales, existía en España según Rodríguez Mata desde 1870²⁵³, siendo introducido en la Ley de Presupuestos del Estado para 1870-1871 (Gaceta de Madrid de 9 de junio de 1870²⁵⁴, y modificado por la Ley de 31 de diciembre de 1881 (Gaceta de Madrid de 1 de enero de 1882).

Tal y como señalan Eduardo del Río y otros²⁵⁵, según su configuración vigente en el momento de plantearse la reforma, estaban sujetos al Impuesto de Cédulas Personales todos los españoles y extranjeros (solo personas naturales, no jurídicas), mayores de catorce años, domiciliados en España, con excepción de las clases de tropa del Ejército y la Armada, las religiosas de clausura, mendigos y asilados, penados durante el tiempo de reclusión y los enfermos mentales mientras estuviesen ingresados en establecimientos de salud mental. La presentación de la cédula pagada era requisito para poder tomar posesión de y ejercer cargos públicos, ejercitar acciones ante los tribunales, dirigir solicitudes o instancias, ejercer una industria, realizar cualquier acto que tuviese que ser autorizado por un notario o registrador, etc. Así pues, el pago del impuesto permitía acreditar la personalidad. En expresión de Beneyto²⁵⁶ se trataba de “*un tributo en esencia y un documento de identidad en la forma*”.

El impuesto dividía a los contribuyentes en clases de menos a más pudientes. La tarifa establecida en la citada Ley de 1881 había sido objeto de varias alteraciones. Como resultado en 1910 existían doce clases. Los contribuyentes de la clase 1ª abonaban 130 pesetas, mientras que los de la última solo 0,65 pesetas. Existía una clase especial de 260 pesetas, que fue instaurada por el Artículo 17 de Ley de 31 de diciembre de 1905 (Gaceta de Madrid de 1 de enero de 1906). El encuadramiento en cada clase se producía en función

²⁵² Fuentes Quintana E., “Los principios del reparto de la carga tributaria en España” en *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit. p. 63-64.

²⁵³ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p.307.

²⁵⁴ Con la denominación de “Contribución sobre cédulas de empadronamiento”.

²⁵⁵ Del Río E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., González Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit. p.p. 13 a 39.

²⁵⁶ Beneyto Pérez, J., y de Torres Martínez, M., *El Impuesto sobre la Renta. Historia, Derecho Comparado, Técnica y Legislación Española Vigente*, cit., p.26.

de dos tarifas: la primera tenía como base la cuota de contribución directa que se satisficiera por cualquier concepto al Estado, o las retribuciones o salarios que se percibieran de entidades públicas o privadas. En defecto de esta, podía aplicar una segunda tarifa basada en el alquiler de la casa-habitación en que no se ejerciese industria (variando la tarifa según la población). Para la recaudación se utilizaban los datos del padrón, suministrados por los propios contribuyentes.

El impuesto estaba cedido, en virtud del Artículo 3º 1º de la Ley de 3 de agosto de 1907, a los Ayuntamientos de las capitales de provincia y “*poblaciones asimiladas*”²⁵⁷, para compensarles por la supresión del Impuesto de Consumos sobre trigos, harinas y derivados (1904) así como del de alcoholes en capitales de provincia y poblaciones de más de 30.000 habitantes operada por la misma ley de 1907.

Se trataba de un impuesto de capitación de modo que las personas que se encontrasen dentro del mismo escalón o clase de la tarifa tenían que pagar una cédula de igual importe con independencia de que unas estuviesen en el mínimo o en el máximo de la escala, es decir, de que tuviesen capacidades tributarias diversas. Para Beneyto²⁵⁸, la base de este impuesto era “*frágil y heterogénea*” con una progresión injusta ya que al que tenía una contribución de 5.000 pesetas se le exigía una cuota que apenas representaba un 2% y al que lo hacía por 25 pesetas se le exigía un 10%. Por ello, según ese autor, se solicitaba su abolición. Sin embargo, Beneyto considera que en el Impuesto de Cédulas Personales “*hay un penumbroso atisbo de impuesto por renta*” y es “*una institución que puede servir para implantar un impuesto sobre la renta*”.

Como ya hemos comentado, sobre la base del Impuesto de Cédulas Personales se propuso inicialmente (en 1910) el Ministro de Hacienda Cobián introducir la progresividad en el sistema de impuestos directos para gravar a las rentas más altas.

2.2.2.1. *El Proyecto Cobián*

Junto con su Proyecto de Ley de Presupuestos para 1911²⁵⁹, el Gobierno liberal de 1910 (cuyo presidente era José Canalejas), a través de su Ministro de Hacienda Eduardo Cobián, presentó a las Cortes diversos proyectos de ley que contenían una reforma general

²⁵⁷ De acuerdo con el Artículo 1º de la misma norma las “*poblaciones asimiladas*” eran otras poblaciones distintas de las capitales de provincia de más de 30.000 habitantes y los puertos de Cartagena, Gijón y Vigo.

²⁵⁸ Beneyto Perez, J., y de Torres Martinez, M., *El Impuesto sobre la Renta. Historia, Derecho Comparado, Técnica y Legislación Española Vigente*, cit., p.26-27.

²⁵⁹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, Apéndice 8º al n.º 15.

de todo el cuadro tributario español de la época afectando tanto a la imposición directa como a la indirecta y a los impuestos municipales. Los objetivos de dicha reforma eran corregir los defectos más evidentes de las contribuciones directas (homogeneizando los distintos gravámenes y coordinándolos entre sí, suprimiendo contradicciones e incoherencias y mejorando los órganos administrativos encargados de su gestión e inspección), y alterar los gastos o consumos gravados por los impuestos indirectos, para así mejorar la maltrecha capacidad de recaudación de los impuestos de producto y aligerar la pesada carga que los citados impuestos indirectos suponían para las personas con menor capacidad económica. Al mismo tiempo, se buscaba sanear la financiación de los municipios (mediante la sustitución del Impuesto Especial de Consumos sobre la sal por un recargo sobre la Contribución Industrial y de Comercio y, en el caso de las capitales y municipios de más de 30.000 habitantes, la creación de nuevos tributos directos²⁶⁰).

En cuanto a la reforma de las contribuciones directas en vigor destaca la de la Contribución Territorial. En la intervención del Ministro Cobián en defensa de su Proyecto de Ley reformando la Contribución Territorial²⁶¹, se destaca como una de las finalidades de este poner término a la injusticia del tributo: *“Con el proyecto que se discute yo me he propuesto cuatro fines: primero, el dar a la contribución territorial la elasticidad de que hoy carece ;segundo, procurar poner término a la injusticia que actualmente impera, y merced a la cual se beneficia el defraudador a costa del que no lo es; tercero, dar unidad a los tipos de gravamen, hoy tan diversos, y, por último, estimular la comprobación de los registros fiscales . He aquí la cuádruple finalidad que persigue el proyecto que se discute”*.

La injusticia a la que se refiere Cobián era la resultante del problema de la solidaridad entre los dos sistemas de determinación de la base imponible de la Contribución Territorial Rústica que coexistieron entre el siglo XIX y el XX, a que ya hicimos referencia previamente: el de amillaramiento (regulado inicialmente por la propia Ley que regulo el tributo y luego por diversos reglamentos) y el catastral, establecido por la Ley de 23 de marzo de 1906 (Gaceta de Madrid de 24 de marzo). A cada uno de estos sistemas de determinación del rendimiento de la tierra le correspondía un método de

²⁶⁰ En concreto, los arbitrios sobre el incremento de valor de los solares entre dos enajenaciones y el precio de los inquilinatos.

²⁶¹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 6 de diciembre de 1910, n.º 82, pág. 2719.

liquidación de la cuota distinto, al amillaramiento el de cupo y al avance catastral el de cuota.

Una vez distribuido el cupo al contribuyente por intervención del Ministerio de Hacienda (por provincias), la Diputación Provincial (por municipios) y el Ayuntamiento (entre los ciudadanos), el tipo de imposición era el que resultaba de la relación entre las cantidades del cupo a repartir y la riqueza imponible en cada instancia. La ley establecía unos límites inferiores (14% inicialmente) y superiores (16% y 20% según la sección del amillaramiento), que fueron variando. La riqueza catastrada no se incluía en el sistema de cupo, sino que el impuesto se liquidaba aplicando el tipo de imposición fijado en la ley (inicialmente el 14%) a la base imponible con las que las fincas aparecían en el catastro. A partir de 1906 las propiedades rústicas catastradas pasaron a tributar por el sistema de cuota mientras que aquellas para las que se mantenía el amillaramiento tributaban por cupo. La Ley estableció que hasta la terminación del avance catastral en una provincia siguiese siendo de aplicación el cupo en la misma. Como señala Alvarez de Cienfuegos²⁶², esta disposición no tuvo en cuenta que los hacendados de cada termino municipal eran responsables solidariamente del cupo total asignado, por lo que los aumentos de cuota resultantes de posibles incrementos en la riqueza catastrada redundaban en beneficio de los contribuyentes cuyas propiedades permaneciesen en amillaramiento.

Ello llevó a Cobián al presentar su Proyecto de Ley reformando la Contribución Territorial²⁶³, a afirmar que el sistema fiscal español incentivaba la ocultación del patrimonio inmobiliario y de las rentas por parte de los mayores contribuyentes. La Ley de 29 de diciembre de 1910 (Gaceta de Madrid de 30 de diciembre) “*rompió esta solidaridad*”²⁶⁴ estableciendo que todos los términos municipales en los que a 31 de diciembre de cada año se hubiese aprobado el avance catastral o el registro fiscal (en el caso de propiedad urbana), serían eliminados del repartimiento del cupo para el año siguiente dándose de baja en el cupo total su cupo parcial.

²⁶² Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.150-151.

²⁶³ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, Apéndice 17º al n.º 15.

²⁶⁴ Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.152.

En la Exposición de Motivos de otro de los proyectos presentados, el Proyecto de Ley de Reforma del Impuesto de Cédulas Personales ²⁶⁵, el Ministro se refiere a las investigaciones realizadas por la ya citada Comisión Consultiva de Consumos (de la que formaba parte Flores de Lemus) sobre el tipo de gravamen efectivo por escala de rentas que suponían los principales impuestos indirectos, y que mostraban una regresividad muy acentuada (con tipos efectivos de gravamen alrededor de 20 puntos porcentuales superiores en la escala más baja respecto a la más alta). Así, por ejemplo, del estudio resultaban datos como que las rentas inferiores a 1.250 pesetas estaban gravadas por el Impuesto de Consumos (solo por la cuota debida al Estado y no por el recargo municipal) en más de un 5% mientras que las rentas de 30.000 pesetas soportaban por el mismo impuesto indirecto una tasa efectiva del 0,35%. Una de las razones que apunta el propio Ministro es que las contribuciones indirectas gravaban fundamentalmente artículos de primera necesidad.

Por ello, a pesar de su insuficiencia para financiar los servicios locales, las cargas municipales se percibían (según la mencionada Exposición de Motivos del Proyecto de Ley para modificar el Impuesto de Consumos, la relación económica entre la Hacienda general y las Haciendas locales, y autorizar la creación de determinados arbitrios municipales) como “*odiosas e insoportables*”, debido a la desigualdad de su reparto ya comentada anteriormente, y constituían un problema de carácter agudo que llega en ocasiones a la “*alteración del orden público*”²⁶⁶. Es decir, el problema con los impuestos indirectos no era que fuesen excesivos en cuanto a los importes totales recaudados, sino que eran injustos.

Si la literatura puede reflejar la realidad social de una época, ese sentimiento quedó dramática, violentamente registrado en la novela *Jarrapellejos* (1914) del extremeño Felipe Trigo²⁶⁷: “—*¡Me caso en Ronda! ¡ Qu' esto lo puá nadie consentí! ¿Estás malo?... Pos amuelate y trabaja, y echa los reaños por la boca; que si se enferma mi jaca, bastante hago con págale el albeita y la cebá. Y si no estas malo, lo mesmo: cuatro reales en invierno, escuérnate criando una familia, y yo me acostaré con tus chicas cuando sean grandes y libraré a mis hijos mandándote los tuyos a la guerra. ¡Cuatro reales, señó!*

²⁶⁵ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, Apéndice 11 al n.º 15, pág. 4.

²⁶⁶ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, Apéndice 18 al n.º 15, pág. 2.

²⁶⁷ Trigo, F., *Jarrapellejos*, Biblioteca El Mundo, Bibliotex, SL, 2001, p. 63-64.

¿Cómo quedarán que se valga así dengún cristiano?... Pagué osté casa, leña, zapatos y ropa y pan pa cuatro u cinco; pague usté médico y botica..., y allá le van contribucione y consumos que lo balden, y la cárcel si llueve y no hay jornal y se sale uno al campo a buscarse unas tarama”.

Por otro lado, según el Ministro Cobián, la injusticia del sistema tributario se veía agravada por la falta de progresividad de las contribuciones directas²⁶⁸: *“En general descansa nuestro sistema tributario en las contribuciones directas, y el carácter de ellas es el de imposición sobre los productos, a saber: productos de la agricultura, de la ganadería, de la propiedad urbana, de los capitales mobiliarios y de las industrias y profesiones. Esta tributación, que mira al producto y no al poseedor, es, por su naturaleza, proporcional y no progresiva; de donde resulta que la desigualdad de sacrificio en la cual estriba la del tributo, causada por las contribuciones indirectas, perdura en España en las directas, las cuales, de idéntico modo que aquéllas, son carga más dura para el contribuyente más pobre.”*

Esto es, según el Ministro Cobián, al determinarse las contribuciones directas como una cuota fija o todo lo más como una alícuota de una determinada base o producto, dichos impuestos eran proporcionales (en momentos posteriores se introducirían en algunos casos tarifas progresivas) lo que, teniendo en cuenta el peso de los impuestos de consumo, hacia que el sistema en su conjunto fuese regresivo. En esta línea la doctrina de la época (como veremos en un apartado posterior) ya había señalado que, a pesar de introducir progresividad en los impuestos personales, ello no se trasladaba a la totalidad del sistema tributario, sino que como mucho compensaba la regresividad de los impuestos sobre el tráfico o sobre el consumo.

Como se deduce de las intervenciones parlamentarias de Cobián y de las Exposiciones de Motivos de los diferentes Proyectos de Ley, el Gobierno había llegado a la conclusión de que las dos grandes causas de la situación de injusticia eran el excesivo peso de las contribuciones directas (lo que en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley para modificar el Impuesto de Consumos, la relación económica entre la Hacienda general y las Haciendas locales, y autorizar la creación de determinados arbitrios municipales, leído por el Ministro el 21 de junio de 1910²⁶⁹, se denomina *“la constitución viciosa”* del

²⁶⁸ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, n.º 15, pág. 335.

²⁶⁹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, Apéndice 18 al n.º 15, pág. 1.

sistema fiscal español, y el carácter muy regresivo de la imposición indirecta, los impuestos de consumos, principal fuente de ingresos de los municipios: *“España es de todas las naciones europeas que le son comparables, la que ofrece mayor proporción de contribuciones directas en el total sistema impositivo del Estado. El efecto de esta constitución viciosa no se ha hecho esperar, pues siendo condición inevitable de los impuestos directos que tienen por base el producto de determinadas fuentes de riqueza, no considerar las deudas que sobre el contribuyente pesan, ni las particulares condiciones de familia ni otras que afectan a su capacidad contributiva, apenas rebasan ciertos límites en los tipos de imposición, producen un malestar general y un sentimiento de pesadumbre que no está en exacta relación con la verdadera carga soportada y con los rendimientos para el Tesoro. La situación se agrava si al propio tiempo se carece de un instrumento capaz de traer a tributar las grandes rentas en la proporción debida para restablecer el equilibrio de la imposición.”*²⁷⁰

La reflexión anterior denota como en la motivación de la reforma fiscal propuesta el Gobierno español aceptaba como fundamento del sistema tributario el principio de capacidad tributaria derivada de la capacidad económica del individuo, apartándose por tanto de otras teorías ya superadas doctrinalmente como la de la equivalencia o de la tasa. Asimismo, la preocupación del Gobierno era que el sistema impositivo existente no permitía cumplir con el principio de uniformidad de la carga tributaria al adolecer precisamente el mismo de la consideración de las circunstancias personales del sujeto pasivo, que son las que condicionan su verdadera capacidad económica individual. En todo ello, se advierte como el Gobierno estaba alineado con la doctrina de la época sobre los fundamentos y principios del sistema impositivo como veremos posteriormente.

Así pues, el Gobierno liberal de Canalejas ya era consciente de que la falta de personalización de los impuestos de producto hacía que los mismos no gravasen la verdadera capacidad económica o contributiva individual.

Por otro lado, esta queja o lamento sobre los efectos contradictorios del predominio de los impuestos directos de producto dentro del sistema fiscal español, de modo que sin agotar ni mucho menos la capacidad contributiva de los españoles, los impuestos fueran percibidos como excesivamente gravosos, la volveremos a encontrar veinte años después en los debates de las Cortes Constituyentes de la Segunda República.

²⁷⁰ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, Apéndice 18 al n.º 15, pág. 2.

Por el motivo apuntado, posteriormente, en la presentación de la Ley de Presupuestos para 1911 ante el Congreso de los Diputados²⁷¹, el Ministro de Hacienda Eduardo Cobián reconoce que *“es innegable que nuestro sistema fiscal no puede procurar la igualdad del impuesto, la igualdad de sacrificio (...) Nuestro sistema tributario grava más a las fortunas modestas y a los pequeños propietarios que a las fortunas cuantiosas y a los grandes propietarios”*.

Como veremos al examinar la doctrina de la época (los manuales de Hacienda Pública de Eheberg y de Alvarez de Cienfuegos), la igualdad de sacrificio constituía el ideal de la justicia impositiva y era un corolario del cumplimiento del principio de uniformidad del sistema impositivo: que el gravamen que recaiga sobre cada ciudadano no sea un importe igual para todos, sino que se determine en función de la potencia o capacidad económica real de cada uno. Por otro lado, estas palabras de Cobián estaban en *“la tonalidad”*²⁷² invocada para el régimen republicano, por el diputado Luis Cornide, más de veinte años después, en las discusiones parlamentarias habidas en las Cortes Constituyentes de la Segunda República.

Así pues, dado que como regla general (con la excepción únicamente, antes de la reforma de 1920, de las empresas concesionarias de servicios públicos sujetas a la Tarifa III de la Contribución sobre Utilidades) la base imponible de las contribuciones directas no se correspondía con la renta o utilidad efectiva, los impuestos de producto no eran el cauce adecuado para introducir progresividad en el sistema.

Precisamente para *“hacer efectivo el gravamen complementario de las grandes rentas y tener en cuenta las circunstancias que afectan a la capacidad contributiva individual”*²⁷³, el Ministro se fija en el único elemento en el sistema vigente de tributación directa que buscaba la individualización del gravamen, y que no era otro que el Impuesto de Cédulas Personales. Según Fuentes Quintana²⁷⁴ era la *“única figura personal que vegetaba en nuestro sistema tributario”*, en la que por tanto se podía introducir progresividad.

²⁷¹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, n.º 15, pág. 335.

²⁷² Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 25 de febrero de 1932, n.º 123, p.4041

²⁷³ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, Apéndice 18 al n.º 15, pág. 2.

²⁷⁴ Fuentes Quintana E., *“Los principios del reparto de la carga tributaria en España”* en *“Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas”*, cit. p. 71.

Según las palabras del Ministro citadas en la presentación del Proyecto de Ley de Presupuestos de 1911²⁷⁵, la reforma del impuesto citado *“es un paso en el establecimiento de la justicia de la tributación; es la iniciación de la transformación profunda y radical que se impone en las bases de nuestro actual régimen tributario”*.

La reforma de Cobián, aun reconociendo los defectos de los impuestos de producto, partía de la base de mantener aquellos, principalmente por el arraigo de dichos gravámenes y la dificultad de trasladar su capacidad de recaudación de forma rápida a otras figuras tributarias. Esta es la misma idea que encontraremos al leer la doctrina contemporánea y en las recomendaciones del Dictamen de 1927 y en el plan del Ministro Carner al defender la introducción de un gravamen personal como “superpuesto” a los de producto. El Ministro liberal (ex-villaverdista) reconocía que no era posible disminuir los impuestos indirectos a costa de aumentar los directos, debido a su potencia recaudatoria, pero sí intentar conseguir al menos cierta proporcionalidad en el reparto de las cargas a través de la tarifa de un impuesto personal: *“(…) Podrá discutirse si el impuesto debe ser proporcional o progresivo. El Ministro que suscribe es un convencido de esta última forma; pero en el caso presente, la constitución progresiva de la imposición personal es una exigencia de la igualdad tributaria, aun para aquellos que rechacen en principio la imposición progresiva”*²⁷⁶.

Hacia aquí referencia Cobián, para defender la introducción de la imposición progresiva, a un argumento que recogía la doctrina de la época (Alvarez de Cienfuegos, Eheberg), como veremos más adelante al tratar del principio de igualdad de sacrificio, y que resultaba igualmente convincente para los partidarios de la proporcionalidad del sistema impositivo. Dado el peso y la regresividad de los impuestos de consumo, y la mera proporcionalidad de los impuestos directos, la introducción de impuestos progresivos era en realidad un medio para dotar de cierta proporcionalidad al sistema en su conjunto.

Para el Ministro Cobián, para alcanzar dicho objetivo, la tarifa del Impuesto de Cédulas Personales debería fijarse en el 2,2% en las rentas de 30.000 pesetas, medida que no se atrevió a proponer debido a la existencia ya de tipos nominales altos en las contribuciones directas (y la duplicidad de impuestos a que daba lugar la no deducibilidad de estas a efectos de este nuevo impuesto). Debido al convencimiento de la justicia de aquella

²⁷⁵ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, n.º 15, pág. 336.

²⁷⁶ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, Apéndice 11 al n.º 15, pág. 3.

medida, expresó en las Cortes su mala conciencia al respecto: “(...) *Habida cuenta de estas razones, se ha trazado la tarifa de manera que los gravámenes se muevan alrededor de la tercera parte de lo que pediría la estricta proporcionalidad, esperando que no transcurran muchos años sin que el imperio de la justicia pueda ser establecido*”²⁷⁷.

En la ya citada Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de reforma del Impuesto de Cédulas Personales nos encontramos con la pretensión de que el impuesto se basase en la capacidad de prestación efectiva del contribuyente. El Ministro Cobián tras afirmar que dicho proyecto quiere ser un primer paso en “*la constitución de nuestra tributación personal*”²⁷⁸, critica que en su configuración previa el Impuesto de Cédulas Personales llevaba el principio de capitación a sus extremas consecuencias, dado que el gravamen se imponía sin que se hubiese comprobado la existencia de una renta. Así, según el Ministro, el impuesto conllevaba una superior tributación de los contribuyentes incluidos en las clases inferiores de la escala, dado que las escalas tenían topes de 30.000 pesetas, en el caso de los sueldos, y de 55.000 pesetas para las rentas de fuente territorial, por lo que los contribuyentes que obtuviesen rentas superiores no soportaban un gravamen incrementado.

El Ministro critica también que determinadas rentas (las de la minería y las de origen industrial o comercial sujetas a la Contribución de Utilidades) solo tributasen en la medida que el contribuyente satisficiera un alquiler de vivienda: “(...) *el alquiler, que puede ser una base de imposición de consumo para los Ayuntamientos, es, como base de tributación general por la renta, sencillamente un absurdo*”²⁷⁹.

Por otro lado, el hecho de que las rentas de fuente territorial e industrial o comercial (menos las sujetas a la Contribución de Utilidades) se computasen por la cuota de la correspondiente contribución directa, siendo los tipos de las contribuciones distintas, daba lugar a un impuesto idéntico para rentas o líquidos imponibles muy distintos. Asimismo, las rentas de trabajo personal (a las que el Ministro califica como “*las menos capaces económicamente, (...), sujetas a todas las eventualidades y contingencias del mismo* [del

²⁷⁷ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, Apéndice 11 al n.º 15, pág. 3.

²⁷⁸ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, Apéndice 11 al n.º 15, pág. 1.

²⁷⁹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, Apéndice 11 al n.º 15, pág. 2.

trabajo personal] y de la persona que lo presta”²⁸⁰) soportaban los mayores gravámenes si se comparan con otras “rentas más seguras”²⁸¹, como las de la posesión de inmuebles, (más de un 100% de mayor impuesto según el Ministro), y con las rentas industriales (más de un 300% según el Ministro). Dado que dichas rentas de trabajo se computaban por separado del resto de rentas, el Ministro explicaba que un empleado con 1.250 pesetas de sueldo podía pagar lo mismo (sobre dicha retribución) que uno que, aparte de dicho sueldo, tuviese rentas de fuente industrial de 5.000 pesetas. La casuística que podía darse para encuadrar al contribuyente en su clase correspondiente, según las rentas que obtuviese, hacía que fuese “una probabilidad remota el que dos contribuyentes de idéntica renta resultasen idénticamente gravados”²⁸².

Como además dichos sueldos estaban gravados por contribución directa a un tipo más alto que el resto de las rentas, el Ministro concluía que “nuestro actual impuesto de cédulas personales, en vez de conjugar con los demás miembros de la imposición directa, para formar un sistema, es al contrario una excrescencia que agrava los males de las demás contribuciones directas cuando adolecen de ellos, y los crea cuando aquellas son justas y realizan cumplidamente su función”²⁸³.

En la citada Exposición de Motivos, el Ministro deja muy claro que el objetivo de la reforma era introducir en el impuesto elementos de personalización y generalidad: “En lugar de estas arbitrariedades, la reforma que proyecta el Ministro que suscribe establece el tributo sobre la renta de la persona natural o jurídica, tomando aquella como una unidad indivisa en la persona de su titular, estableciendo un principio racional de gravamen, en lugar de la casualidad ciega que hoy determina la cuantía relativa del tributo, y poniendo término a la injusticia en el recargo a las rentas del trabajo. La generalidad del impuesto queda reestablecida; donde quiera que haya una renta habrá una prestación para el sostenimiento de las cargas públicas, y en los límites

²⁸⁰ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, Apéndice 11 al n.º 15, pág. 2.

²⁸¹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, Apéndice 11 al n.º 15, pág. 2.

²⁸² Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, Apéndice 11 al n.º 15, pág. 2.

²⁸³ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, Apéndice 11 al n.º 15, pág. 2.

comprendidos en la tarifa, a saber, hasta 250.000 pesetas, el principio de la imposición sobre la renta queda claramente establecido, suprimiendo la capitación”²⁸⁴.

De nuevo, la expresión subrayada es prácticamente idéntica a otra empleada en la Exposición de Motivos de la Ley de la Contribución General sobre la Renta de 1932. Una nueva señal de la identidad común del Proyecto Cobián y la Ley de 1932, y uno de los desencadenantes del interés por explicar cómo se tendió el puente de ideas entre el citado Proyecto y la Ley de la Segunda República.

El Proyecto de Cobián se estructuraba en nueve títulos y sesenta y seis artículos. El artículo 1 del Proyecto de Ley definía la cédula como recibo de la contribución de cédulas personales y, en su caso, documento de identificación personal. Según el Artículo 3º, estaban obligados a tener cédula común todas las personas naturales residentes en España *“que en el día primero de cada ejercicio hubiesen cumplido los catorce años de edad”* excepto las obligadas a tener cédula graduada o especial, los extranjeros que no fuesen residentes, nacionalizados o que siéndolo estuviesen exentos (por ejemplo, diplomáticos extranjeros), *“los pobres de solemnidad”, “las religiosas y hermanas de la Caridad que se dediquen al cuidado y asistencia de enfermos en hospitales y establecimientos públicos de beneficencia”, “los penados y los alienados durante el tiempo de su reclusión”;* y *“los individuos de las clases de tropa durante el tiempo de su permanencia en filas”*²⁸⁵. Para los tenedores de cédula común seguiría siendo de aplicación un impuesto de 0,50 pesetas. Según el Artículo 4º estarían obligadas a tener cédula graduada tanto las personas naturales como las jurídicas (corporaciones, asociaciones, sociedades, fundaciones y comunidades de bienes) *“titulares de un líquido imponible”*²⁸⁶. En el Título Tercero, dedicado a las *“cédulas graduadas”*, el proyecto diferenciaba entre obligación personal y real de contribuir.

El gravamen se determinaba en base a una única tarifa que aplicaba en función del *“líquido imponible”*, empezando en una clase 1ª hasta 750 pesetas por la que el contribuyente había de adquirir la denominada *“cédula graduada”* por un precio de 1,30 pesetas, y terminando en la clase 29ª para aquellos contribuyentes que superasen el

²⁸⁴ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, Apéndice 11 al n.º 15, pág. 2.

²⁸⁵ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, Apéndice 11 al n.º 15, pág. 2.

²⁸⁶ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, Apéndice 11 al n.º 15, pág. 3.

líquido imponible de 250.000 pesetas a partir del cual el precio de la cédula quedaba fijado en 2.500 pesetas. Así pues, para alcanzar el objetivo de poner fin al injusto trato de las rentas del trabajo respecto de las rentas obtenidas a base de capital, declarado por el Ministro en la Exposición de Motivos del Proyecto anteriormente citada, desaparecían las tarifas diferenciadas para las rentas del trabajo, contribuciones directas y alquileres de fincas.

Como corresponde a un impuesto que aspiraba a tener naturaleza personal y perseguir la capacidad contributiva real, la base imponible del Impuesto de Cédulas Personales era un rendimiento neto dado que se permitía la deducción de determinados gastos. El Artículo 15 del Proyecto contenía un listado de gastos deducibles, entre los cuales no se encontraban los impuestos directos de producto, como hemos comentado anteriormente. Por consiguiente, de haberse aprobado esta reforma, el Impuesto sobre las Cédulas Personales habría gravado las mismas bases imponibles que los impuestos de producto, configurando una carga adicional a aquellos. Esta potencial duplicidad es la que explica la cautela al establecer un tope de 250.000 pesetas en la tarifa aplicable a las cédulas graduadas y que el propio Ministro Cobián justificó en su discurso de presentación al Congreso de los Diputados de la Ley de Presupuestos para 1911²⁸⁷, en el que confiesa no querer llevar *“más allá dicho impuesto por temor a comprometer el éxito de una reforma en que fundo grandes esperanzas”*.

Por las mismas razones de prudencia, la tarifa propuesta en el Artículo 26 del Proyecto de Ley tenía su tope en un líquido imponible de 250.000 pesetas, a partir del cual el precio de la cédula quedaba congelado en las 2.500 pesetas. Sin embargo, en el Artículo 27 se establecía lo que en la Exposición de Motivos se denominaba *“gravamen complementario”*²⁸⁸. Aquellos contribuyentes cuyos *“líquidos imponibles”* excediesen del citado tope, pero estuviesen total o parcialmente constituidos por ingresos consistentes en intereses de deuda pública, cédulas hipotecarias, de obligaciones representadas por títulos negociables en Bolsa y dividendos, estarían obligados a obtener cédulas especiales siendo la cuota contributiva igual a 2.500 pesetas más el 1% del exceso del líquido imponible total sobre el tope de 250.000 pesetas.

²⁸⁷ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, n.º 15, pág. 337.

²⁸⁸ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, Apéndice 11 al n.º 15, pág. 2.

Según el Ministro, la razón de este gravamen era evitar la defraudación, tan extendida en relación con los rendimientos de capital mobiliario, y que *“sea ese gravamen preparación, en un porvenir inmediato, del impuesto sobre la renta para todas las fortunas, cualquiera que sea su origen y magnitud”*²⁸⁹.

Al margen de lo anterior, y dentro de su estructura cédular o de clases, el Proyecto de Ley de Impuesto de Cédulas Personales contenía en el Artículo 29 una norma que trataba de adaptar el impuesto a la situación personal del contribuyente, ya que permitía a aquellos que tuviesen tres o más hijos menores de doce años, y que estuviesen estudiando en escuelas públicas, obtener cédula de la clase inmediata inferior a la que les correspondiese por su líquido imponible; y obtener la cédula común si les correspondiese la clase 1ª.

El Proyecto de Ley venía a derogar la cesión del Impuesto de Cédulas Personales a los municipios configurando el impuesto como una contribución estatal si bien en su Artículo 64 permitía a los Ayuntamientos cobrar un recargo sobre dicho impuesto de forma simultánea. Como veremos posteriormente, aunque el recargo se justificaba fundamentalmente por las ya comentadas necesidades financieras, los Ayuntamientos estaban llamados a colaborar decisivamente en la gestión y recaudación del impuesto.

En la Exposición de Motivos del Proyecto²⁹⁰, el Ministro ya anticipaba la presencia de *“los dos escollos de la imposición sobre la renta”, “el justo horror del contribuyente a la inquisición administrativa, y la incapacidad del sistema de retención para seguir a la cuota progresiva en las múltiples alteraciones del tipo de gravamen”*. El primer factor, junto con la colaboración intensa de las Administraciones locales (*“cuyo estado no es nada satisfactorio”*²⁹¹), lo considera muy relevante para implantar el principio de *“investigación directa de la renta”*²⁹², esto es, el método directo de determinación de la base imponible, característico de un impuesto personal.

Según el Ministro, en el Proyecto se trató de reducir la investigación administrativa a *“los límites estrictamente necesarios”* para mantener la progresividad del impuesto. Según el Título VII dedicado a la administración del impuesto, esta se apoyaría en tres

²⁸⁹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, Apéndice 11 al n.º 15, pág. 2.

²⁹⁰ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, Apéndice 11 al n.º 15, pág. 5.

²⁹¹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, Apéndice 11 al n.º 15, pág. 5.

²⁹² Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, Apéndice 11 al n.º 15, pág. 5.

instrumentos: la formación de un padrón, la obligación de declarar por parte del contribuyente y la labor de comprobación administrativa de las declaraciones, así como la expedición de las propias cédulas.

Los padrones deberían formarse por cada municipio y revisarse anualmente, constando en los mismos, los nombres de los contribuyentes, sus líquidos imponibles y la categoría y clase de cédula que les correspondan. Aunque la administración de la contribución correspondía a la Dirección General de Contribuciones, del Ministerio de Hacienda, según el Artículo 45 del Proyecto de Ley, este podría encomendar la ejecución de las operaciones de formación y revisión de los padrones, que estimase necesarias, a los Ayuntamientos de las poblaciones donde no existiesen administraciones de contribuciones directas²⁹³.

La obligación de presentar *“una declaración jurada expresando el líquido imponible”*, así como *“el municipio de imposición y el domicilio de la persona obligada al pago”* (Artículo 38), en los plazos y en la forma que la Administración determine, recaía sobre los contribuyentes obligados a tributar por cédulas graduadas y especiales.

Además de la citada obligación general de declarar, el Proyecto de Ley establecía dos obligaciones adicionales de información a la Administración. En su Artículo 36 se establecía la obligación de los propietarios de edificios de declarar a la Administración, a requerimiento de esta, *“el nombre y profesión de las personas que habiten en sus fincas”*; y correlativamente, la de los inquilinos (*“cabezas de familia y jefes de establecimiento”*) de facilitar a aquellos los datos necesarios. Asimismo, en el Artículo 37, se obligaba a *“toda persona o entidad que tenga a su servicio personal retribuido”* a presentar a la Administración una relación jurada con los nombres, domicilios y retribuciones de su personal.

A continuación, el Proyecto, en su Artículo 40, permitía a la Administración autorizar al contribuyente para que sustituyese los importes de los líquidos imponibles por las cuotas de las contribuciones directas que graven dichos líquidos. Este, según el Ministro Cobián, en la Exposición de Motivos²⁹⁴, era uno de los *“defectos inevitables”* del Proyecto de Ley del impuesto, junto con la limitación de la escala, el gravamen fijo dentro de cada clase, la no exención de las pequeñas rentas (*“como mínimo libre de existencia”*) y la no

²⁹³ Dicho Artículo contemplaba una remuneración para alcaldes y secretarios en función de las cédulas expedidas.

²⁹⁴ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, Apéndice 11 al n.º 15, pág. 5.

exclusión del pasivo de los contribuyentes. El Ministro era consciente de que el apoyo de la administración de este impuesto, para la estimación de los líquidos imponibles, en las contribuciones directas, podría contaminar el Impuesto de las Cédulas Personales con *“la pesadez y falta de flexibilidad”* de los impuestos reales.

Asimismo, el Proyecto de Ley castigaba de forma muy onerosa la resistencia a la autoridad en su labor de comprobación e incluso conductas en infracción de la norma no tipificadas como defraudación en el Proyecto de Ley.

Según la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley por el que se reformaba el Impuesto de Cédulas Personales²⁹⁵, al configurarse el mismo como un impuesto sobre la renta *“considerada como una unidad indivisa en la persona del titular”*, esto es, en terminología actual, un impuesto sintético sobre la renta, no se consideraba procedente o correcto introducir dicha diferenciación entre rentas en el mismo: *“(…) el proyecto renuncia por anticipado a la diferenciación de los gravámenes de las rentas de trabajo y de las rentas a base de capital, dentro del impuesto sobre la renta”*.

Sin embargo, según el Ministro Cobián esa discriminación eran una exigencia de *“la justicia tributaria y la elasticidad necesaria del sistema impositivo”* pero no podían tener una *“solución satisfactoria en un solo impuesto”*²⁹⁶. La misma debía realizarse mejorando los impuestos de producto, al establecer una diversidad de tipos de gravamen; pero como estos solo lo podían hacer de forma imperfecta, para completar esa función diferenciadora el Ministro proponía la reforma simultánea del Impuesto de Derechos Reales en las sucesiones hereditarias.

De nuevo hay que subrayar que esta última idea, la de que la diferenciación o discriminación a efectos fiscales de las rentas fundadas y no fundadas no podía hacerse en un impuesto sobre la renta, sino que debía alcanzarse bien mediante los impuestos de producto o bien mediante un impuesto sobre el patrimonio, como era el Impuesto de Derechos Reales en las sucesiones hereditarias, había sido acogida por la doctrina mayoritaria, como veremos más adelante al revisar los manuales de Hacienda Pública de Eheberg, en la traducción de Rodríguez Mata, y de José Álvarez de Cienfuegos, discípulos estos dos últimos de Flores de Lemus.

²⁹⁵ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, Apéndice 11 al n.º 15, pág. 2.

²⁹⁶ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, Apéndice 11 al n.º 15, pág. 2.

En concreto, según el Proyecto de Ley modificando el Impuesto de Derechos Reales en las sucesiones hereditarias²⁹⁷, se pretendía introducir junto a la cuota proporcional aplicable al importe de los bienes que correspondiesen a cada heredero o legatario (*“impuesto de cuota”*), otro impuesto de tarifa progresiva en función del caudal hereditario y sin tener en cuenta el grado de parentesco denominado *“impuesto de conjunto”*.

Este gravamen aplicaría a herencias de más de 5.000 pesetas con una tarifa *“muy prudente y moderada”*²⁹⁸, entre 0,5%, hasta 25.000 pesetas, y 3% para herencias superiores a 2 millones de pesetas. Como se reconoce en la presentación del Proyecto de Ley de Presupuestos de 1911, tenía su precedente en la legislación inglesa de 1894 y su finalidad era compensar la desigualdad tributaria de las clases menos acomodadas y luchar contra la ocultación de las rentas y patrimonios mobiliarios accesibles principalmente a las personas con mayor fortuna. En palabras del Ministro Cobián: *“El de conjunto es, como dicen los ingleses, para compensar la desigualdad que causan los demás tributos; es un impuesto diferido hasta después de la muerte y representa los gravámenes que el causante debió pagar en vida y no satisfizo; es un impuesto que no mira al heredero y sí al causante y a la total fortuna que deja, prescindiendo de cuantos y quienes sean sus herederos.”*²⁹⁹

Según el Ministro, en España existían más motivos que en el Reino Unido para introducir este impuesto. Además de la regresividad de los impuestos indirectos, Eduardo Cobián se lamentaba (como hemos comentado previamente) no solo de la proporcionalidad de las contribuciones directas, sino de la falta de un mínimo exento en los impuestos de producto (a diferencia del *“Income Tax”* británico), de que los gravámenes sobre los sueldos llegaban a *“cuotas de verdadera expoliación”* (cosa que según él no sucedía en Inglaterra) y de que el sistema de catastros, registros y matrículas español, a diferencia del británico, se basaba en *“promedios de producción más duros y desiguales que los que sirven de base a las cédulas del impuesto inglés”*. Por ello, el Ministro concluía que la construcción de un impuesto progresivo sobre las herencias era consecuencia de *“las*

²⁹⁷ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, Apéndice 10 al n.º 15.

²⁹⁸ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, n.º 15, pág. 334.

²⁹⁹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, n.º 15, págs. 334-335.

tendencias de la moderna economía sociológica” y *“las corrientes hoy en todos los pueblos”*, y una exigencia de la justicia y la flexibilidad del impuesto.

Como ya hemos comentado, ni el Proyecto de Ley de modificación del Impuesto de Cédulas Personales ni el Proyecto de Ley del Impuesto de Derechos Reales en las sucesiones hereditarias, los dos más novedosos de la reforma propuesta por Cobián, fueron aprobados por las Cortes. Todavía en los años siguientes se producen nuevas tentativas de modificar el Impuesto de Cédulas Personales en la dirección iniciada por Cobián, de las cuales nos referimos a las comentadas en detalle por Eduardo del Río y Begoña Roncero.

2.2.2.2. *El Proyecto Suarez Inclán*

En 1913 el Ministro Suarez Inclán³⁰⁰, junto con el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1914, parece dar un paso más allá cuando presenta un proyecto de Ley de Contribución General sobre la Renta (tanto para personas naturales como jurídicas), al entender que estando cedido el Impuesto de Cédulas Personales a los ayuntamientos, dicho impuesto no podía ser el punto de partida de una reforma impositiva. Por este motivo, según la Exposición de Motivos del Proyecto³⁰¹, al no tener apoyo en un impuesto ya existente, la configuración del tributo era aún más prudente que el Impuesto de Cédulas Personales propuesto por Cobián, en particular, en relación con los tipos de gravamen que se consideraban insignificantes comparados con los tipos *“muchísimo más elevados”* de los *“grandes impuestos personales de Europa”*³⁰².

Sin embargo, el Proyecto albergaba la gran novedad de incluir una tarifa en la que la cuota se fijaba como un porcentaje de la base imponible, haciendo desaparecer el gran inconveniente del sistema de capitación. Además, se establecía un mínimo exento de 5.000 pesetas.

Según Eduardo del Río y Begoña Roncero³⁰³, este proyecto no fue objeto de tramitación parlamentaria alguna ya que fue presentado por el Ministro ante el Congreso el día antes

³⁰⁰ Formaba parte del Gobierno liberal del Conde de Romanones, constituido el 12 de noviembre de 1912, pero que no llegó a cumplir un año ya que fue reemplazado por el primer gabinete (conservador) de Eduardo Dato el 17 de octubre de 1913.

³⁰¹ Del Río E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., *“Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”*, cit., página 89.

³⁰² En el primer grado, de 5.000 a 10.000 pesetas, el tipo era el 0,10%, mientras que en el grado 18, 200.000 a 250.000 pesetas, el tipo de gravamen era del 0,50%. Las rentas superiores se gravaban al 0,50% hasta 250.000 y al 0,60% el exceso.

³⁰³ Del Río E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., *“Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”*, cit., página 88.

de su cese: *“Y se hizo el silencio, seguramente, por esa falta de continuidad en la acción política cuando deja el poder la persona que la protagoniza, que es tan característica de los españoles”*.

2.2.2.3. *El Proyecto Bugallal*

En el contexto de la tramitación de los presupuestos del Estado para el bienio 1920-21³⁰⁴, con el doble objetivo de equilibrar el presupuesto y dotar de justicia al sistema tributario, el Ministro de Hacienda Gabino Bugallal volvió a plantear la introducción de una contribución general sobre la renta a través de la reforma del Impuesto de Cédulas Personales, así como su reintegración al Estado (revirtiendo la ya comentada cesión del impuesto a los Ayuntamientos).

Además, en el proyecto que presentó el 14 de noviembre de 1919³⁰⁵, se vuelve a una escala de cuotas fijas, es decir al sistema de capitación, cuyas anomalías se intentan mitigar estableciendo hasta veinte clases (veinte tramos de renta). Por estos motivos, como señalaron Del Río y Roncero³⁰⁶, el proyecto de Bugallal constituía *“un salto atrás respecto al intento de 1913”*. En todo caso, aunque el Proyecto de Ley llegó a la Comisión de Hacienda, no fue aprobado por el Congreso de los Diputados.

Del Río y Roncero³⁰⁷ se refieren también al voto particular formulado el 7 de enero de 1920 por el mismo Eduardo Cobián y que incluía un Proyecto de Ley alternativo al de Bugallal³⁰⁸. Es muy revelador que Cobián hubiese perdido la confianza en alcanzar los objetivos comentados a través de la reforma del Impuesto de Cédulas Personales, *“que pudo ser hace años introito acertado para la radical modificación de nuestro sistema tributario directo, no satisface hoy los postulados de la moderna economía universalmente admitidos”*.

Dando por superada la fase del impuesto de clases (que nunca llegó a completarse), y siguiendo la ruta iniciada por el Proyecto de Suarez Inclán, Cobián planteaba introducir *“un genuino y verdadero impuesto sobre la renta que, una vez implantado y normalizada*

³⁰⁴ Gobernaba el Partido Conservador desde diciembre de 1918 aunque en ese momento era Presidente del Consejo de Ministros Sánchez de Toca.

³⁰⁵ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1919-1920, 14 de noviembre de 1919, Apéndice 5º al n.º 33.

³⁰⁶ Del Río E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., página 100.

³⁰⁷ Del Río E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., página 101.

³⁰⁸ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1919-1920, 7 de enero de 1920, Apéndice 5º al n.º 45.

su organización, puede suceder con evidente progreso de justicia y eficacia a gran parte de las múltiples contribuciones e impuestos que abruman al ciudadano español”. En su propuesta, se suprimía el Impuesto de Cédulas Personales “un año después de estar organizado y regir el impuesto global sobre la renta (...)”. Entre las bases que debían guiar la regulación futura de este impuesto se incluía la existencia de un mínimo exento (que variaba en función del estado civil o de si se trataba de una persona natural o jurídica), una escala progresiva con tipos de entre el 0,25% y el 4% del líquido imponible y discriminación a favor de las rentas del trabajo (se computaban estas solo en un tercio de su importe). Además, se establecía como forma de “percepción de este impuesto”, la declaración jurada por cada contribuyente o cabeza de familia considerándose la “ocultación o inexactitud maliciosa” como delito.

2.2.2.4. El Proyecto Cambó/Bergamín

A pesar de los fracasos anteriores, la necesidad de introducir en el sistema tributario español “un instrumento de imposición personal que sirva de coronamiento y clave de todo el sistema de la tributación directa del Estado”³⁰⁹, tal y como había formulado el Proyecto Cobián, se había ya establecido como punto insoslayable de cualquier ideario reformista de la época. Del Río y Roncero³¹⁰ dedican especial atención al intento patrocinado por Francesc Cambó en noviembre de 1921 y su secuela del Proyecto de Ley de reforma del Impuesto de Cédulas Personales presentado al Congreso por su sucesor al frente del Ministerio de Hacienda, Francisco Bergamín, el 18 de abril de 1922, que formó parte del gobierno presidido por Sanchez Guerra (sucesor de Dato al frente del Partido Conservador)

Dentro de su intensa labor como Ministro de Hacienda del gobierno formado y presidido por Antonio Maura (desde el 14 de agosto de 1921), a raíz de la crisis provocada por el llamado “Desastre de Annual”, en junio de 1921, Francesc Cambó pretendió impulsar una reforma general del sistema tributario estableciendo un impuesto sobre el capital, otro sobre la renta y un tercero sobre el consumo (que abarcaba la mayor parte de productos). Como manifestó en su discurso en el Senado el 9 de noviembre de 1921³¹¹, Cambó no tenía mucha confianza en la efectividad de las reformas fiscales y menos aún en los

³⁰⁹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, Apéndice 11 al n.º 15, pág. 1.

³¹⁰ Del Río E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 115-117.

³¹¹ Diario de las Sesiones de Cortes, 9 de noviembre de 1921, Número 89, p.1836

beneficios de trasplantar a España experiencias tributarias ajenas debido a dos circunstancias particulares de España: “(...) estimo que poquísimas de las invenciones tributarias de los últimos años son aplicables en España; y es que en España hemos de partir de dos supuestos, que son dos realidades indeclinables: primera, que España es un país de contribuyentes defraudadores; segunda, que es un país que tiene una administración tributaria rudimentaria”. Por tanto, pensaba que era mejor centrarse en aplicar las normas en vigor y en disponer y reforzar los órganos de aplicación de aquellas. Las reservas de Cambó, así como la idea de que casi más importante que reformar los impuestos era comenzar dicho cambio por los órganos de la Administración, coinciden con las ideas de Flores de Lemus, si nos atenemos a la Memoria General de Contribuciones de 1913.

No obstante, tal y como se justificaba en la Exposición de Motivos del Anteproyecto de Ley de modificación de tributos y de las Haciendas locales³¹², que no llegó a presentarse al Parlamento por la caída del gobierno Maura, Cambó consideraba que era necesario poner “*remedio rápido y eficaz*” a la situación de la Hacienda Pública y que todos los partidos y aun todos los ciudadanos españoles tenían la misma percepción. La causa inmediata era que, aunque los ingresos públicos se habían incrementado significativamente, los gastos lo habían hecho más del doble que aquellos. Por eso, siguiendo la convicción manifestada por Cambó, las tareas principales que un gobierno debía acometer eran la de “*transformar radicalmente las malas costumbres tributarias y los servicios de la Hacienda Pública*” y “*emprender, desde ahora, y proseguir sin interrupción, la obra de extirpación del fraude fiscal*”.

Pero como se era consciente de que esas políticas iban a tardar años en dar resultados, se plantea la necesidad de acometer un plan de reformas tributarias que debía constituir “*la obra de normalización definitiva de nuestra Hacienda*”. Cambó consideraba que, en 1921, como en 1899, se daban circunstancias extraordinarias para que el país aceptase “*el sacrificio que se le imponga, mientras se inspire en normas de equidad y de justicia y no exceda de su capacidad tributaria*”. En lugar de iniciar “*un largo periodo de reformas*”, se decidió por la estrategia de exigir “*un esfuerzo considerable de una vez*”, temeroso de que la inestabilidad de los gobiernos impidiera completar el plan, y de la “*zozobra*” que causaría en el contribuyente “*la amenaza permanente de nuevas agravaciones*”

³¹² Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 118-124.

tributarias”. Desde el punto de vista financiero, la solución al problema del déficit no se podía acometer mediante recortes de gasto dado que era necesario acometer obras y crear y ampliar servicios para satisfacer “*necesidades ineludibles*” de la sociedad española del momento. El plan de Cambó buscaba, según la Exposición de Motivos del citado Anteproyecto de Ley³¹³, “*la total extirpación del déficit*”, esto es, incrementar los ingresos fiscales de modo que desde el primer año se cubriesen los “*gastos normales*” del presupuesto, reduciendo el déficit al importe de los “*gastos de primer establecimiento y aumento del patrimonio del Estado que tengan carácter reproductivo*”.

Los puntos fundamentales de la reforma son explicados en dicha Exposición de Motivos: En primer lugar, la reorganización de las Haciendas locales, cediendo a Ayuntamientos y Diputaciones recursos adicionales y restituyendo al Estado impuestos cedidos a los mismos, al objeto de aumentar el rendimiento de estos. En segundo lugar, la creación de las nuevas tres figuras impositivas mencionadas anteriormente (sobre la renta, sobre el patrimonio y sobre el consumo), bajo el criterio de limitar al mínimo las dificultades inherentes al establecimiento de nuevos impuestos. Por ello, en el caso del impuesto sobre la renta, se propone introducirlo sobre la base del existente Impuesto de Cédulas Personales, que se recupera para el Estado, siguiendo el antecedente de la propuesta de Bugallal. Y, en tercer lugar, se refiere la Exposición de Motivos (esto es el Ministro Cambó, firmante de la misma), a la “*forma global en que el plan de reforma tributaria se somete a la deliberación del Parlamento*”, esto es, englobando en un solo Proyecto de Ley múltiples aspectos de la reforma. Este planteamiento se basa en el entendimiento de que “*el sistema tributario forma un conjunto*” y de que una de las causas que más han contribuido a la injusticia del sistema español era la introducción de reformas fragmentarias, en las que se aprobaba el gravamen de un impuesto sobre una determinada manifestación de riqueza sin sujetar de forma equivalente otras manifestaciones. Según la Exposición de Motivos “*para que el supremo esfuerzo tributario que al país se demanda sea justo, es preciso que todo el plan que lo integra sea examinado y discutido y, en su caso, votado, formando un conjunto armónico, pues sin ello se correría el grave riesgo, no solo de que la reforma fuera ineficaz, sino el más grave aún de que, aprobándose solo una parte de la reforma, fuera esta injusta y no estableciera entre todos*

³¹³ Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 118-124.

los ciudadanos españoles y entre todas las manifestaciones de nuestra riqueza, la proporcionalidad en el sacrificio, base esencial de la justicia tributaria”.

El Anteproyecto de Cambó contenía unas bases para la reforma del Impuesto de Cédulas Personales que, según Del Río y Roncero³¹⁴, “*con muy ligeros retoques*”, constituyeron el proyecto presentado en abril de 1922 por el Ministro Bergamín al Congreso y que después sería objeto de enmiendas en la Comisión Permanente de Hacienda. Como señalan Del Río y Roncero³¹⁵ este proyecto llegó a contar con un Dictamen de la Comisión que fue aprobado y discutido en el Congreso de los Diputados, pero el establecimiento de la Dictadura de Primo de Rivera al suspender la acción del Parlamento puso fin a su vida legislativa. Los deseos del Ministro, expresados en la presentación del Proyecto tras referirse a los proyectos de Cobián, Suarez Inclán y Bugallal, (“*¡Dichosos nosotros si podemos conseguir que, a la cuarta tentativa, el éxito corone nuestro esfuerzo!*”³¹⁶) no se vieron colmados.

Por un lado, según la Exposición de Motivos del Anteproyecto de Ley³¹⁷, el texto resultante hacía una “*reforma esencial*” del Impuesto de Cédulas Personales para paliar los graves defectos ya conocidos (“*absurda estructura*” de la base imponible, falta de acumulación de todas las rentas, limitación de tarifas y desigualdad en el tratamiento de las rentas del trabajo) que daba lugar en su exacción a “*evidentes injusticias*”, ya comentadas. El Ministro Cambó aspiraba a construir “*el nuevo impuesto, en forma rudimentaria, si se quiere, de una imposición sobre las utilidades globales de cada persona natural o jurídica*”. Sin embargo, como también se ha comentado, el Proyecto tenía el objetivo de incrementar los rendimientos del tributo. Como se señala en dicha Exposición de Motivos, Cambó consideraba que los intentos anteriores de introducir un impuesto sobre la renta a partir del Impuesto de Cédulas Personales se habían topado con tres obstáculos fundamentalmente: La resistencia del contribuyente a la investigación de sus utilidades reales, la falta de un órgano administrativo que se encargase de la

³¹⁴ Del Río E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 115.

³¹⁵ Del Río E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 117.

³¹⁶ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1922-1923, 18 de abril de 1922, n.º 21, págs. 766-767.

³¹⁷ Del Río E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 118-124.

investigación y liquidación del tributo y, una de sus consecuencias, la facilidad para evadir del gravamen la riqueza mobiliaria.

Por orientar la reforma a superar dichos obstáculos, se justifica en la Exposición de Motivos, que el impuesto propuesto no llegase al nivel técnico del texto de Cobián de 1910, “(...) *en verdad, un impuesto sobre la renta, con sus características primordiales de declaración obligatoria de los ingresos brutos, suma de los mismos, descuento de cargas y amortizaciones*”. Así pues, en relación con el Proyecto de Ley de Cobián, según la citada Exposición de Motivos, la reforma de Cambó y Bergamín introducía “*considerables modificaciones*” tanto en la base como en la tarifa del impuesto.

En relación con la base, según la Exposición de Motivos del Anteproyecto Cambó, se trataba de fijar “*una base de imposición fácilmente determinable*” al objeto de “*conseguir un crecimiento no escaso de los recursos del Tesoro Público y tomar impulso para aquella obra renovadora*”, es decir, la introducción de un verdadero impuesto sobre la totalidad de las rentas de las personas naturales o jurídicas.

La principal novedad fue la introducción de los denominados “*factores principales*” e “*indiciarios*” (en el Anteproyecto de Cambó, “*subsidiarios*”) que debían tenerse en cuenta para fijar la base imponible, esto es, un método de estimación objetiva de aquella. A diferencia del Proyecto de Ley de Cobián, según el cual (Artículo 38) el contribuyente debía declarar el líquido imponible de que fuese titular; en el Proyecto de Bergamín (Base Sexta del Dictamen de la Comisión Permanente de Hacienda sobre el Proyecto de Ley reformando el Impuesto de Cédulas Personales³¹⁸), el contribuyente debía declarar “*los datos necesarios para la aplicación de los factores principales y de los indiciarios, con arreglo a los cuales proceda la graduación de sus células (...)*”. Ello obedecía a que en el Proyecto de Bergamín (Base Cuarta) “*para la fijación de la base imponible de cada contribuyente se tendrá en cuenta los factores principales y los indiciarios*”.

En cuanto a los factores principales se encontraban regulados en la Base Quinta y variaban en función del tipo de renta. En el caso de los contribuyentes individuales o personas naturales³¹⁹, para las rentas del trabajo (que incluía tanto los salarios como los rendimientos de cualquier profesión, arte u oficio) y para los rendimientos del capital

³¹⁸ Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 127-137.

³¹⁹ La Base Cuarta establecía una regla distinta para las personas jurídicas, según la cual el factor principal eran los beneficios obtenidos en el último ejercicio que hubiesen servido de base para la liquidación de la contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria.

mobiliario (dividendos e intereses), la base imponible se fijaba en función del *“importe íntegro que se haya declarado”* salvo cuando constase la inexactitud de la declaración, en cuyo caso sería *“el que corresponda con arreglo a los datos ciertos que tenga la Administración”*. Asimismo, se establecía la misma regla para las retribuciones en especie: *“el importe efectivo declarado”* o el *“que compruebe la Administración”*.

En cuanto a las rentas derivadas de la propiedad o explotación de inmuebles, y de las explotaciones o negocios industriales o comerciales, la base imponible se debía calcular aplicando un coeficiente a la cuota contributiva de la contribución o impuesto real equivalente a que estuviese sujeta la renta en cuestión. En concreto, el texto decía: *“(…) territorial rústica, 7,15; territorial urbana, 5,85; industrial y de comercio, 12; impuesto sobre el producto bruto de las explotaciones mineras, 12,5 (...)”*. A estos efectos hay que tener en cuenta que, en la Base Cuarta, al definir la *“base normal de imposición”*, se incluían expresamente, en su número 1º, los ingresos *“de la propiedad y explotación en cualquier forma, incluso por arrendamiento o subarrendamiento, de propiedades rústicas y urbanas”*, y en su número 2º, los *“de las explotaciones o negocios, industriales o comerciales, sujetos a la contribución industrial o de comercio o impuestos equivalentes a la misma”*.

Esta forma de determinar la base imponible implicaba alejarse del método directo (en definición de Albiñana, *“la valoración exacta, cierta o efectiva de la base imponible en cuanto magnitud representativa de la respectiva capacidad económica”*), el método en el que *“concurren las exigencias mínimas del principio de personalidad en la imposición”*³²⁰. En realidad, dicho método, basado en la cuota de los impuestos reales, consagraba la falta de correspondencia del tributo con la capacidad económica del contribuyente, contaminaba el impuesto personal de los defectos de las contribuciones (por ejemplo, su falta de elasticidad ante incrementos de la citada capacidad económica), y era susceptible de caer fácilmente en la arbitrariedad.

En su disculpa, en la misma Exposición de Motivos de su Anteproyecto, Cambó reconocía el retroceso técnico que dicha norma implicaba respecto del Proyecto de Cobián si bien apuntaba una excusa: su Anteproyecto no hacía sino desarrollar la autorización contenida en el Artículo 14 del Proyecto de Cobián, según el cual el Ministerio de Hacienda podría *“regular reglamentariamente la estimación de los líquidos imponibles y la determinación de sus titulares en los casos en que aquellos se encuentren comprendidos en alguna o*

³²⁰ Albiñana García-Quintana, C., *El sistema fiscal en España*, cit., pág. 60.

algunas de las contribuciones directas del Estado o impuestos de fabricación equivalentes a las mismas”.

A lo anterior hay que añadir que, como ya se ha comentado, el Artículo 40 del Proyecto Cobián permitía que la Administración autorizase a los contribuyentes a declarar las cuotas de las contribuciones directas en vez de los líquidos imponibles gravados por aquellas.

Como ya se ha comentado, la razón de anclar el Impuesto de Cédulas Personales a las contribuciones reales era el muy arraigado temor por no alcanzar la recaudación prevista para el tributo, ante la falta de confianza en la veracidad e integridad de la declaración del contribuyente, así como en los medios de la Administración de Hacienda para comprobar lo declarado.

Por las mismas razones, en su Base Quinta, el Proyecto Bergamín limitaba las deducciones de la base imponible a intereses y contribuciones olvidándose de los gastos de obtención, administración y conservación de los bienes de los que las rentas procedan; de los gastos de seguro de dichos bienes y de la amortización de los instrumentos necesarios para la producción, así como de los impuestos indirectos, que en el Proyecto Cobián de 1910 sí se consideraban deducibles.

A diferencia de lo que sucedía en el Proyecto Cobián, en el Proyecto Bergamín sí se discrimina a favor de las rentas del trabajo. En la Base Quinta, al referirse a factores principales aplicables a los contribuyentes individuales, se establece que para computar los rendimientos del trabajo (incluidos la Base Cuarta 4^o³²¹) se reducirán en un 25 por 100. Como hemos comentado, esta discriminación fue expresamente descartada por Cobián para su proyecto de reforma del Impuesto de Cédulas Personales³²².

Como ya se ha indicado, el Proyecto Bergamín, a través de los “*factores indiciarios*”, introduce un método de estimación objetiva de la base imponible, que no aparecía en el Proyecto Cobián. Según la Base Cuarta, en el caso de personas físicas, eran factores indiciarios “*el valor corriente en renta de la habitación ocupada*”, “*los carruajes y automóviles poseídos o los de alquiler usados habitualmente por el contribuyente*” y “*los yates o barcos de lujo*”.

³²¹ “*Del ejercicio de cualquier profesión, cargo o empleo, arte u oficio lucrativos o de asignaciones, gratificaciones, dietas, salarios, jornales, haberes o utilidades de cualquier clase o denominación no comprendidas en los conceptos anteriores*”.

³²² Si bien, posteriormente, como hemos comentado, cambió de opinión y en su voto particular al Proyecto Bugallal, el mismo Cobián propuso una reducción aun mayor de 2/3 de la renta.

En el caso del valor en renta de la habitación la base imponible se determinaba multiplicando dicho valor por un coeficiente, que para las ciudades de Madrid y Barcelona se fijaría en la propia norma. En el caso de los vehículos, la base se determinaría en función de un coeficiente que tendría que establecer el Ministro de Hacienda, estableciéndose en la norma unos importes máximos y mínimos para la base imponible resultante, que eran mayores en función de los habitantes de la población en que estuviese domiciliado el contribuyente. En el supuesto de los barcos, el Proyecto establecía una renta presunta mínima de 250.000 pesetas.

Según la citada Base Cuarta, cuando el contribuyente poseyera o usase habitualmente más de un elemento, el coeficiente de cada uno de los demás debía ser recargado en un 25%. En todo caso, se establecía que *“de la base imponible resultante de aplicar cada uno de los tres factores indiciarios se tendrá en cuenta la mayor”*.

De acuerdo con la Base Séptima del Proyecto Bergamín, los factores indiciarios eran de aplicación subsidiaria respecto de los principales: *“La aplicación de los factores indiciarios solo será procedente a falta de los principales o cuando la renta imponible por aquellos sea superior en más de un 10 por 100 a la resultante de la apreciación única de los últimamente citados. En ningún caso se aplicarán conjuntamente unos y otros para sumar las rentas imponibles que de ellos se deduzcan”*.

De la importancia de la estimación indirecta, debido a la limitada capacidad de la Administración, nos da idea un voto particular formulado por el diputado Montiel al Dictamen de la Comisión Permanente de Hacienda (Proyecto Bergamín), al que se refieren Del Río y Roncero³²³, y en el que se propone suprimir la estimación directa o en base a los factores principales: *“Para la tributación en este impuesto se establecen, para fijar su cuantía, factores principales y factores indiciarios, los primeros basados en las rentas del contribuyente. Como la Administración española no está aún establecida en condiciones de poder comprobar la exactitud de los factores principales que pudieren servir de base al impuesto y en casi todos los casos este se establecerá únicamente basado en los factores indiciarios y casi nunca en los factores principales, propongo que se suprima esta base de tributación y se atenga solamente a la debida a los efectos indiciarios.”*

³²³ Del Río E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 128.

En la línea de una mayor personalización del gravamen, el Proyecto Bergamín contemplaba modificaciones de la base imponible en atención a las circunstancias personales del contribuyente. En su Base Quinta, para el contribuyente “*varón, de estado seglar, soltero y mayor de veinticinco años*” se establecía el aumento de la base imponible conforme a una escala: hasta 7.500 pesetas anuales, del 25%; hasta 36.000, del 30%; hasta 72.000, del 40%; y más de 72.000 pesetas, del 50%.

En otro sentido, se contemplaban reducciones por número de hijos a partir del tercero. Siempre que el contribuyente, casado o viudo, tuviese hijos no emancipados convivientes y que su renta no excediese de 60.000 pesetas (y sus hijos no fuesen titulares de una renta superior a 3.000 pesetas), se reducía un 15% y un grado en la tarifa. Por cada hijo más se reducía un 10% con topes en la reducción en función del nivel de renta: no más del 66,6% en bases inferiores a 18.000 pesetas, y 50% en bases comprendidas entre 18.000 y 60.000 euros.

En relación con la tarifa, el Proyecto Bergamín mantenía la escala tradicional del Impuesto de Cédulas Personales, esto es, un importe fijo de cédula para cada intervalo de base imponible (las llamadas en el Proyecto Cobián clases, y en este, grados). De esta forma, como ya se ha comentado anteriormente, el impuesto no llegaba a satisfacer siquiera un principio de proporcionalidad. Si, además, tenemos en cuenta que, aunque no se obtuviese renta alguna, todo español o extranjero mayor de catorce años, domiciliado en “*la Península, islas adyacentes, y territorios de Africa sujetos a la legislación peninsular*”, estaba obligado a pagar una peseta, el impuesto era técnicamente regresivo. Respecto del Proyecto Cobián, el proyecto Bergamín contemplaba un incremento notable (casi de un 100%) del precio de las cédulas. En la Exposición de Motivos del Anteproyecto Cambó se justificaba por la baja del valor adquisitivo de la moneda y el crecimiento de los gastos del Estado, al mismo tiempo que se esgrimía la moderación del tipo implícito respecto de los aplicados en los demás Estados de Europa.

El Proyecto Bergamín, como el de Cobián, mantenía el privilegio de los militares introducido en la Ley de 1881, ya que los mismos pagarían siempre 4,25 pesetas con independencia de su base imponible, siempre que no tuviesen otros ingresos que los recibidos en función de su empleo, y “*que no les corresponda cédula de mayor importe por la aplicación de los factores indiciarios*” (Base Quinta). Cuando tuviesen otros ingresos deberían sumarse, pero limitando su cuantía a la fijada en la tarifa general del impuesto para la cédula de 4,25 pesetas.

Hay que tener en cuenta que los miembros de la clase de tropa, mientras permaneciesen en filas y no pagasen contribuciones directas, estaban exceptuados del impuesto. Los que se reenganchasen también se beneficiaban del límite de cuota anterior salvo que por sus haberes tuviesen que pagar menos.

En cuanto a la recaudación del impuesto, como en el Proyecto de 1913, y por las razones ya comentadas, esta se devolvía al Estado. En su Base Novena se decía que “*el rendimiento del impuesto a tenor de la anterior tarifa corresponderá íntegramente al Estado*” derogándose expresamente la cesión efectuada por la Ley de 3 de agosto de 1907. Sin embargo, la misma Base Novena permitía a los Ayuntamientos establecer un recargo del 50% sobre la cuota del Impuesto de Cédulas Personales, que se podía elevar al 100% previa autorización del Ministro de Hacienda. Dicho recargo, al menos en parte, compensaba el que los Ayuntamientos tenían que formar el padrón del impuesto (si bien el mismo debía ser aprobado por la Administración provincial de la Hacienda Pública) y, en el caso de las capitales de provincia y poblaciones asimiladas, encargarse de la recaudación.

2.2.2.5. *La Disposición Adicional Tercera de la Ley de reforma tributaria de 26 de julio de 1922*

Al mismo tiempo que se presentaba el Proyecto de Ley de reforma del Impuesto de Cédulas Personales, el Ministro Bergamín leyó en las Cortes un Proyecto de Ley sobre reforma tributaria³²⁴, que sería finalmente aprobado como la Ley de reforma tributaria de 26 de julio de 1922 (Gaceta de Madrid de 28 de julio) a la que nos referimos anteriormente. Según el Preámbulo³²⁵ del proyecto quería servir el mismo al doble objetivo de incrementar la recaudación y “*subsana defectos o desigualdades, productoras de injusticia*”. Para ello, se proponían únicamente modificaciones de tributos existentes, eliminando “*cuanto pudiera ser objeto de mayor controversia doctrinal*”, con la finalidad de “*facilitar la discusión y aprobación*” de la reforma. Entre otras, se autorizaba al Gobierno a rebajar hasta en un 20% los tipos de gravamen sobre determinadas utilidades incluidas en la Tarifa 1ª de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria y excluir del tributo los sueldos y haberes que no alcanzasen las 2.000 pesetas. Se trataba así de tratar con “*mayor benignidad*” las utilidades procedentes

³²⁴ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1922-1923, 18 de abril de 1922, Apéndice 3 al n.º 21.

³²⁵ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1922-1923, 18 de abril de 1922, Apéndice 3 al n.º 21, p. 1-2.

del trabajo frente a las del capital, y diferenciarlas también de las procedentes a la vez del trabajo y del capital. En realidad, el proyecto reproducía otro presentado en el Gobierno anterior por Cambó, pero dejando fuera sus intentos de introducir un impuesto sobre el patrimonio y otro sobre el volumen de ventas. En cuanto al tercer impuesto propuesto por Cambó, el impuesto sobre la renta se instrumentaba en el citado Proyecto de Ley de reforma del Impuesto de Cédulas Personales³²⁶.

En su discurso ante el pleno³²⁷ el Ministro Bergamín explicaba porque no se acometía una *“reforma radical”* del régimen tributario español que calificaba de *“abigarrado y empírico”*. Se carecía de *“un órgano adecuado en la Hacienda”* y, además, *“una reforma seria”* provocaría una caída inmediata de ingresos que no se recuperarían hasta pasados cinco o seis años, lo que requería una situación normal de la Hacienda Pública. En ese momento, según el Ministro, se registraba un déficit de más de 1.000 millones de pesetas si se descontaban los cobros por el endeudamiento público (con unos pagos totales al año de 3.600 millones de pesetas) lo cual hacía imposible la reforma. Así, por ejemplo, en relación con la citada Contribución sobre Utilidades, en el Proyecto se renuncia a integrar en aquella a los comerciantes individuales ante la evidencia de que, después de la inclusión de profesionales (abogados, médicos, notarios) ninguno de ellos estaba tributando, y que lo mismo sucedía con más de 5.000 sociedades anónimas, a las que no se había podido hacer la liquidación de sus beneficios. Según el Ministro, la realidad mostraba *“la deficiencia del órgano recaudatorio”* y que la Administración no estaba capacitada *“ni siquiera para desenvolver lo que ya está consignado en la ley”*, por lo que no resultaría *“de utilidad absolutamente ninguna el haber incorporado nuevos elementos a ese tributo”*. Posteriormente, durante el debate del Dictamen de la Comisión³²⁸, se acepta en aras de la justicia tributaria (puesto que las sociedades colectivas y comanditarias por acciones ya estaban incluidos en el impuesto) extender la Contribución sobre Utilidades a aquellos, siempre que alcanzase un cierto tamaño (en función del capital, la cuota de la Contribución Industrial, el volumen de ventas y el número medio de empleados), dado que el órgano de liquidación y comprobación sería incapaz de

³²⁶ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1922-1923, 18 de abril de 1922, Apéndice 4 al n.º 21.

³²⁷ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1922-1923, 18 de abril de 1922, n.º 21, págs. 764-769.

³²⁸ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1922-1923, 30 de mayo de 1922, n.º 48, págs. 1963.

gestionar a los más de 300.000 empresarios individuales que se estimaba existían en España.

Por tanto, el Ministro Bergamín aunque era consciente de que las medidas propuestas no estaban a la vanguardia de la técnica tributaria, consideraba que la política del Gobierno tenía que ser realista: *“Yo no renuncio tampoco a la esperanza de que alguna vez sea dable aportar principios más científicos, más en armonía con los adelantos modernos de la Ciencia, al régimen tributario español; pero ahora hubiera sido locura intentarlo; que gobernar es atenerse a la realidad del momento en que se ejercita el acto del Gobierno, y la realidad nos está enseñando que hoy no hay que pensar en transformaciones radicales; hay que pensar únicamente en el acrecentamiento de ingresos buscando el mejoramiento del Tesoro procurando la mayor equidad en la distribución del tributo mismo.”*

Además, tanto con carácter general como en relación con tributos específicos (por ejemplo, el Timbre y los Derechos Reales), se introducían medidas orientadas a luchar contra el fraude pero que al mismo tiempo no convirtiesen al contribuyente en defraudador por un error, una negligencia o un descuido. En el artículo 14 de la Ley se introducían normas de procedimiento que regulaban la consulta por el contribuyente en relación con la clasificación o base tributaria, la rectificación en el curso de expedientes por *“ocultación”* y la diferenciación entre *“omisión”*, *“ocultación”* y *“defraudación”*. Según el Ministro estas medidas estaban orientadas a tratar de mejorar la relación entre el contribuyente y el Estado, *“desvaneciendo ese aspecto de relación espiritual tan raro en que se encuentra hoy el contribuyente con relación al Estado español: viendo siempre el contribuyente en el Estado un enemigo, y viendo el Estado siempre en el contribuyente un defraudador”*.

Sin embargo pese al realismo del Ministro y del Congreso, y a la renuncia deliberada a introducir conceptos tributarios más avanzados técnicamente, lo cierto es que en la Ley de reforma tributaria de 26 de julio de 1922 publicada en la Gaceta de Madrid de 28 de julio encontramos una Disposición Adicional Tercera que dice lo siguiente: *“En el más breve plazo posible, a partir de la fecha de promulgación de esta ley, el Gobierno someterá a las Cortes un plan completo de reforma tributaria, cuya base fundamental sea la refundición de las contribuciones directas, incluso la territorial, en un impuesto general sobre las rentas o haberes, graduado progresivamente con relación a ellos, en forma tal, que permita exceptuar de todo devengo un mínimo de subsistencia, establecer*

la necesaria diferenciación entre los rendimientos de trabajo y los de capital, favorecer con minoraciones a los contribuyentes de familia numerosa y gravar con recargos a los que no la tengan.”

La citada Disposición contiene un mandato para una reforma fiscal en la línea de la “*nueva ideología fiscal*” a la que se refirió Comín³²⁹. Dicha ideología, como podemos ver, se basaba en la tributación personal y se caracterizaba por incorporar una serie de principios: escala progresiva de gravamen, mínimo de subsistencia y discriminación entre rendimientos del trabajo y del capital.

Resulta interesante constatar que ni en el debate habido en el Congreso ni en el Proyecto aprobado definitivamente por el Congreso y remitido al Senado figuraba la citada Disposición Adicional 3ª. Esta fue introducida por la Comisión de Hacienda en el Senado y la misma se debatió antes de ser aprobada en la sesión del 1 de julio. La discusión giró en torno a un aspecto adjetivo del precepto, como era que la redacción propuesta por la Comisión establecía un plazo de dos años para que el Gobierno desarrollase el mandato de las Cortes. Para los diputados Marqués de Santa María y Joaquín Chapaprieta, que vislumbraban la formación de una mayoría y, por tanto, de un gobierno liberal, la presencia de un plazo podía “*hipotecar el criterio del gobierno que venga*”³³⁰ y finalmente aceptaron que en lugar de un plazo se dijese “*en el más breve plazo posible*”. Pero lo más importante es que, a tenor de las intervenciones de unos y otros, a la altura de 1922, todos estaban de acuerdo en que “*la reforma total de la manera de tributar*” era necesaria después de los veintidós años transcurridos desde la de Fernández Villaverde y que aquella traería la justicia al sistema tributario. También, según advertía el Marqués de Santa María, que un proyecto de las características del previsto en la Disposición Adicional 3ª podría dificultar una ambiciosa reducción del déficit. También es de interés, la presencia de Chapaprieta en este debate. Militante entonces del Partido liberal, había sido subsecretario de Hacienda con Santiago Alba en 1916 y llegaría a ser diputado conservador independiente en la Segunda República, tras las elecciones de 1933, y sobre todo Ministro de Hacienda en el gobierno de Lerroux a partir de 1935.

2.2.3. El Repartimiento general

³²⁹ Comín F., “Presentación”, en Fuentes Quintana Enrique, *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit. p. XXVIII.

³³⁰ Diario de las Sesiones de Cortes, Senado, 9 de noviembre de 1921, Número 64, p.1402.

Otro antecedente del impuesto complementario sobre la renta de las personas físicas fue el Repartimiento general contenido en el Proyecto de Ley de Gonzalez Besada de 1918 y aprobado finalmente mediante Real Decreto de 11 de septiembre de 1918 (Gaceta de Madrid de 15 de septiembre).

Como ya hemos comentado anteriormente, el Repartimiento se introdujo en la Ley de arbitrios provinciales y municipales de 23 de febrero de 1870 (Gaceta de Madrid de 24 de febrero), presentada por Figuerola durante el Sexenio Revolucionario con la idea de reemplazar la imposición sobre consumos.

En el Artículo 136 de la Ley Municipal de 2 de octubre de 1877 (Gaceta de Madrid de 4 de octubre) se establece que los ingresos de los municipios estarán formados por las rentas y productos de bienes de los Ayuntamientos, los arbitrios e impuestos municipales, las multas e indemnizaciones y *“un repartimiento general entre todos los vecinos y hacendados, en proporción a los medios o facultades de cada uno para cubrir los servicios municipales en la totalidad o en la parte a que no alcancen los anteriores recursos”*. En el Artículo 138 se definía quien estaba sujeto al impuesto dependiendo de si residían en el distrito municipal o no. Además, se establecían una serie de bases para fijar la utilidad imponible en función del tipo de propiedad o la actividad desempeñada (fincas rústicas, urbanas, comercio, industria, sueldos, pensiones, etc). Como destaca Beneyto³³¹, *“se tiende a modelar el impuesto con relación a la renta, personalizando rudimentariamente”*.

Se trataba por tanto de un impuesto de cupo a similitud de la Contribución directa de 1813, ya que en lugar de aplicarse una alícuota o tipo sobre una determinada base imponible, se establecía el impuesto como resultado de repartir gasto público (costes de los servicios públicos municipales) entre los habitantes del municipio.

Como ya hemos comentado anteriormente, la Ley de 12 de junio de 1911 (Gaceta de Madrid de 13 de junio) intentó reorganizar la hacienda de los municipios mediante la supresión del Impuesto de Consumos, Sal y Alcoholes tanto en las capitales de provincia y poblaciones asimiladas como en el resto de municipios (si bien en estas últimas con un calendario progresivo en los años 1914 a 1916), y la cesión a aquellos del Impuesto sobre Carruajes de Lujo y el que gravaba los Casinos y los Círculos de Recreo, así como del 20% de lo recaudado por la Contribución Territorial sobre la riqueza urbana y por la

³³¹ Beneyto Perez, J., y de Torres Martinez, M., *El Impuesto sobre la Renta. Historia, Derecho Comparado, Técnica y Legislación Española Vigente*, cit., p.23.

Contribución Industrial y de Comercio. Se trataba de eliminar impuestos regresivos como el de Consumos y sustituirlos, como fuente de recursos de los municipios, por las contribuciones directas que, el menos, guardaban la proporcionalidad.

En este contexto, el Artículo 6º de la Ley de 12 de junio de 1911 habilitaba a dichos municipios a establecer diversos gravámenes para atender a sus necesidades presupuestarias: el Arbitrio sobre los Solares sin edificar, los Recargos del Impuesto de Timbre del Estado sobre los billetes de los espectáculos públicos, el Arbitrio sobre Inquilinatos, los Arbitrios sobre Bebidas Espirituosas, Espumosas y Alcoholes, los Arbitrios sobre las Carnes frescas y saladas, y *“en último término, el repartimiento general”*. No obstante, el citado artículo añadía que *“los Ayuntamientos podrán acudir al repartimiento general antes que al Arbitrio sobre el inquilinato, o simultáneamente con este, si así lo considerasen beneficioso a sus intereses”*. Como comenta Beneyto³³², el Repartimiento se había configurado como una *“imposición supletoria”*.

La Ley extendía el Repartimiento a las sociedades mercantiles obligándolas a pagar la cuota que satisfarían por el Arbitrio sobre Inquilinatos si este existiese en la población, en lo que se seguía la misma tendencia que en el Impuesto sobre Cédulas Personales. Asimismo, se dotaba de mayor generalidad al gravamen al establecer la obligación de tributar a todo varón mayor de dieciocho años, que no figurase incluido en el repartimiento por otro concepto, que tendría que contribuir con la cuota correspondiente a un jornalero o bracero. En todo caso, se limitaba al 1,5% el tipo de gravamen en las capitales de provincia y poblaciones de más de 10.000 habitantes.

Posteriormente, el Artículo 9º de la Ley de 2 de marzo de 1917 (Gaceta de Madrid de 3 de marzo) otorgó al Gobierno una autorización en términos muy amplios para conceder a los ayuntamientos, aunque fuese de forma transitoria, los recursos y medios que fuesen indispensables para organizar sus haciendas, que incluía la facultad de renunciar al cupo del Impuesto de Consumos que recibía el Estado.

Como pone de manifiesto la Exposición de Motivos del Real Decreto de 11 de septiembre de 1918, seguía siendo necesario *“remediar urgentemente la situación económica de numerosos ayuntamientos”*.

³³² Beneyto Perez, J., y de Torres Martinez, M., *El Impuesto sobre la Renta. Historia, Derecho Comparado, Técnica y Legislación Española Vigente*, cit., p.24.

Esto explica la amplitud y profundidad de la reforma del Repartimiento hasta el punto de hacer del mismo, según Fuentes³³³, un impuesto con una base personal, y que introdujo algunos preceptos que casi veinte años más tarde volverían a aparecer en la Ley de 1932: como la obligación personal y real de contribuir (que también existía en el Impuesto de Cédulas Personales) y la estimación de la base, tanto por signos externos como por rendimientos mínimos.

Efectivamente, en su Artículo 27 el Real Decreto de 11 de septiembre de 1918 establecía que el repartimiento general constaba de dos partes: la personal y la real. Según el Artículo 28, a la obligación de contribuir en la parte personal estarían sujetas las personas naturales que tuviesen la condición de residentes en el municipio así como las que tuviesen “*casa abierta*” aunque no estuviesen domiciliadas en el mismo. Asimismo, por el Artículo 34 se consideraban sujetos a obligación personal aquellos que permaneciesen en el municipio más de noventa días durante el ejercicio económico, incluso aunque la residencia fuese discontinua. En cuanto a la obligación de contribuir en la parte real, estaría sujeta toda persona natural o jurídica que obtuviese en el término municipal en cuestión rentas de la posesión de inmuebles y de derechos reales sobre los mismos, así como algún rendimiento de explotación ganadera, agrícola, minera, industrial o comercial (Artículo 36).

El Artículo 31 declaraba que la base imponible de la parte personal era el valor anual de toda la renta obtenida (“*el valor anual de todas las utilidades pertenecientes a la persona*”) por la persona procedente de cualquier municipio, permitiéndose la deducción de ciertas cargas e intereses. En el Artículo 32 se incluía una clasificación de los ingresos o utilidades en función de la fuente (rendimientos de capital mobiliario, de inmuebles, propiedad intelectual, explotaciones agrícolas y ganaderas, mineras, industriales y comerciales, pensiones, y retribuciones del trabajo y de actividades profesionales). Se trataba de una definición de renta amplia ya que incluía también los “*beneficios de los negocios de especulación*” y las “*ganancias de los juegos de azar*”. En la parte real, según el Artículo 38, solo quedan sujetas las rentas que se obtengan en el término municipal en cuestión, estableciéndose las reglas de conexión pertinentes para cada tipo de renta o utilidad.

³³³ Fuentes Quintana E., “Los principios del reparto de la carga tributaria en España” en *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit. p. 106.

En sus Artículos 42 a 63, ambos inclusive, el Reglamento detallaba las reglas de cálculo de las diferentes rentas. En muchos casos, la renta debía computarse por la cuota o base a efectos de la correspondiente contribución directa. Además, en la parte personal, según el último Artículo citado, junto a la estimación directa, el valor de las utilidades podría estimarse mediante *“la aplicación del método de los signos externos”*, cuando el resultado derivado de este fuese superior en más de un 20% al valor derivado de la estimación directa.

El Artículo 64 establecía la obligación del contribuyente de presentar una declaración (*“relación jurada”*) de las rentas, rendimientos y utilidades que debían incorporarse tanto en la parte personal como en la real, ante el Ayuntamiento. Sin embargo, los órganos encargados de formar el repartimiento, la Junta general y las Comisiones de evaluación (una en cada municipio) tenían mucha discrecionalidad para estimar la base imponible cuando considerasen como *“notoriamente insuficiente”* (Artículo 89) el importe declarado, sin perjuicio de que el contribuyente pudiese recurrir. Dichos órganos podían requerir de los contribuyentes información sobre sus rentas o las de terceros.

Al tratarse de un impuesto de cupo, al final la Junta general emitía los documentos del reparto donde figuraban el nombre del contribuyente, rentas estimadas, cargas deducibles, base imponible y cuota, tanto en la parte personal como en la real (Artículo 95). Una vez publicados durante un periodo para que pudiesen ser objeto de reclamación, devenían ejecutivos y formaban la base de los documentos de recaudación.

El Reglamento contenía en sus Artículo 105 un régimen sancionador para castigar tanto la defraudación como el incumplimiento o la inexactitud de las obligaciones de declarar. No obstante, la aplicación del Repartimiento general planteo tantas dificultades en muchos municipios para la formación de las Juntas y la recopilación de la información necesaria que por Real Orden de 13 de septiembre de 1919 (Gaceta de Madrid de 14 de septiembre) se suspendió por un año su vigencia en los que lo solicitasen, autorizándoles a aplicar la normativa anterior para hacer efectivos los cupos de consumos y alcoholes y los recargos municipales correspondientes a los mismos o el déficit de los presupuestos municipales. El Repartimiento general quedaría finalmente incluido como un impuesto municipal más en el Estatuto Municipal (Decreto-Ley de 8 de marzo de 1924, Gaceta de Madrid de 9 de marzo).

2.2.4. El Proyecto de Ley del Impuesto sobre Rentas y Ganancias de Calvo Sotelo

Según comenta Fuentes Quintana³³⁴ la propuesta de introducir un impuesto personal, como parte de una reforma tributaria más amplia, partió del propio general Primo de Rivera. En un principio, su idea era gravar de forma progresiva el capital. Sin embargo, Calvo Sotelo le convenció de que ese impuesto debía gravar la renta personal como fórmula técnica más depurada para establecer la progresividad en la tributación y evitar la alarma social que este impuesto había causado recientemente en Francia.

Según explica el propio Ministro en una carta dirigida al general el 7 de noviembre de 1925, reproducida por Fuentes Quintana³³⁵, el “*objetivo social*” de la reforma debía ser “*modificar la actual distribución de la carga tributaria, con mayor gravamen de las rentas altas*”. Para ello los dos primeros elementos de la citada reforma tributaria serían “*gravar la renta global con imposición progresiva*” y “*convertir los impuestos de producto-objetivos- en impuestos sobre la renta-subjetivos y elásticos-* “. Es decir, establecer un impuesto general sobre la renta y, al mismo tiempo, mantener impuestos cedulares sobre las diferentes fuentes de renta. El tercer elemento que se mencionaba era el de “*gravar el patrimonio con impuestos complementarios del de la renta para diferenciar debidamente en su carga las rentas de trabajo de las no ganadas y para que no se escape a la acción fiscal el capital improductivo*”³³⁶. Es decir, discriminar favorablemente las rentas no fundadas respecto de las fundadas.

La idea de que el impuesto debía gravar “*la verdadera capacidad del contribuyente*” y que esta se definía por la renta global, es decir, por la totalidad de las rentas del contribuyente, y no por el capital o el consumo, fue expresada con gran brillantez por Calvo Sotelo en una conferencia pronunciada en Toledo, según cita de Del Río y Roncero³³⁷: “*(...) es indudable que el mejor indicio, el mejor termómetro para medir la capacidad de pago, es la renta del contribuyente, pero no la renta aislada -y esto es un aspecto esencial-, sino la renta global, porque si tomamos la renta aislada no lograremos nunca la igualdad del sacrificio, solo asequible mediante el conjunto global de las rentas*

³³⁴ Fuentes Quintana E., “Los principios del reparto de la carga tributaria en España” en *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit. p. 103.

³³⁵ Del Río E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 184.

³³⁶ Del Río E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 184.

³³⁷ Del Río E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., cit., página 185.

de todas clases: las del trabajo, las del capital mobiliario, las territoriales, industriales y de comercio que posea cada ciudadano”.

Para Calvo Sotelo la igualdad del sacrificio *“era la verdadera esencia, la médula, la raíz de la equidad fiscal y de la justicia tributaria”*, y estando convencido de la utilidad marginal decreciente de las unidades monetarias obtenidas por el contribuyente, era partidario de gravar la renta con tipos progresivos.

El Proyecto del denominado Impuesto sobre Rentas y Ganancias se presentó a información pública mediante la Real Orden de 17 de noviembre de 1926 (Gaceta de Madrid de 18 de noviembre). En la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley (redactado durante el verano de 1926 por el propio Jose Calvo Sotelo con la ayuda de su colaborador y también abogado del Estado Gómez de la Serna³³⁸) reproducida por Del Río y Roncero³³⁹, el Gobierno plantea que la reforma del régimen de tributación directa era *“necesaria e inaplazable”* y que la misma debería realizarse en dos *“momentos”*: Primero el de la unificación y sistematización o refundición de las contribuciones de producto en un *“impuesto nuevo, que ajuste sus exigencias a la medida de las distintas capacidades tributarias”*, es decir, un impuesto sobre la renta personal. Y segundo, elevar los rendimientos de la imposición directa *“al nivel de las necesidades de un Estado moderno”* no mediante el recurso a la constante elevación de los tipos de gravamen, sino ampliando la base sobre la que opera ese nuevo tributo y *“buscar un índice que de la medida de las diferentes capacidades económicas, a fin de poder aprovechar estas en su justa magnitud”*.

Dichas capacidades no se podían estimar y gravar a través de las contribuciones directas existentes porque las mismas operaban sobre formas distintas de la renta (no sobre la totalidad de esta) y, además, lo hacían aisladamente prescindiendo de las demás, y también de deducir de la misma las partidas que la disminuyen. Así pues, según el Proyecto de Ley, mediante los impuestos de producto no era posible *“dar cumplimiento al precepto constitucional de que cada ciudadano tribute con arreglo a su capacidad económica”*.

En la citada Exposición de Motivos podemos apreciar como la progresividad se consideraba consustancial al gravamen sobre la renta personal: *“La renta personal es la*

³³⁸ Tal y como narra en sus memorias, *“Mis servicios al Estado-Seis años de gestión-Apuntes para la historia”*. Imprenta Clásica Española, Madrid, 1931.

³³⁹ Del Río E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., *“Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”*, cit., páginas 191-211.

única medida fiel de la capacidad tributaria y solo en función de ella se verifica el principio llamado de la utilidad decreciente (los medios de satisfacer las necesidades tienen un valor relativo menor a medida que estas necesidades son menos esenciales) - único en que puede equitativamente fundarse la progresión de las tarifas”³⁴⁰.

Según la Exposición de Motivos precisamente la progresividad era la causa del *“triunfo arrollador del impuesto sobre la renta en nuestro siglo y la razón de que se haya hecho indispensable como único o principal impuesto directo, en las Haciendas de todos los Estados cultos del presente”*. Ello se explicaba porque al crecer las necesidades financieras de los Estados no se podían sostener con impuestos indirectos y de producto, so pena de aplastar y anular económicamente a los contribuyentes haciéndose además muy ostensible la injusticia de estos impuestos. La imposición personal sobre la renta conforme a tipos progresivos permitía distribuir de forma más equitativa la carga tributaria.

Esta misma idea la explicó Calvo Sotelo en la conferencia citada anteriormente al referirse a *“lo absurdo de los impuestos sobre el consumo, que han sido llamados gráfica y justamente “impuestos progresivos al revés” o “impuestos sobre la miseria”, porque obligan a pagar más cuanto mayores son las necesidades y las deficiencias económicas del contribuyente”³⁴¹.*

El Proyecto de Ley comenzaba aboliendo la Contribución Territorial (riqueza rustica y urbana), la Contribución Industrial y de Comercio, la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, el Impuesto sobre el Producto Bruto de la Minería y el Impuesto de Cédulas Personales. Además, de forma progresiva en los tres años de vigencia de la nueva Ley, también deberían quedar abolidos el Impuesto de Transportes, el de Consumo de luz de gas y electricidad y el del carburo de calcio.

La nueva Ley procuraría, según la Exposición de Motivos, una menor tributación de las retribuciones del trabajo (que afectarían a unos 220.000 a 225.000 españoles). No obstante, el Proyecto de Ley introducía diversas disposiciones transitorias para suavizar la evolución descendente de la recaudación, especialmente en lo que se refiere a la Contribución Territorial y a las rentas de trabajo sujetas a la Tarifa 1ª de la Contribución

³⁴⁰ Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., página 194.

³⁴¹ Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., página 185.

sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, para las que se establecían unos tipos de gravamen mínimos en función del tipo de empleo y del nivel de renta.

A medio plazo la pérdida de recaudación se esperaba compensar con la tributación sobre bases impositivas hasta entonces ocultas que aflorarían y con un gravamen más intenso sobre las rentas altas, para las cuales, según la Exposición de Motivos, el nuevo régimen fiscal resultaría más gravoso *“pero ello será en debido acatamiento a normas de justicia distributiva que a nadie como a las clases conservadoras importa respetar y generalizar”*³⁴².

En la Exposición de Motivos se recordaba que en otros países del entorno se exigía a los contribuyentes *“un sacrificio fiscal más tenso e imperioso”* que el propuesto por el Gobierno de España, y se hacía un llamamiento al país en general, y en particular *“a los sectores del mismo situados en la cúspide social y económica”* a aceptar el mismo en nombre de *“principios tan sagrados, como son los de generalidad en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y equidad en la distribución de la carga que exija el cumplimiento de tal obligación”*.

Como argumento adicional para convencer a *“las clases acomodadas”* de la justicia de dicho mayor sacrificio, en la Exposición de Motivos se invocaba que por primera vez se llamaba a tributar a todas las clases sociales, eliminando las exenciones a las rentas de jornales, obreros y clases de tropa siempre que sus rentas excediesen las 3.000 pesetas anuales y que no tuviesen carácter eventual.

En la Exposición de Motivos del Proyecto se hace referencia a los antecedentes en el intento de establecer un impuesto sobre la renta (los proyectos ya examinados anteriormente de Cobián, de Suarez Inclán y de Cambó). El Impuesto sobre Rentas y Ganancias ahora propuesto se distinguía de aquellos en que no trataba de *“añadir un impuesto más a los ya existentes (...), sino “transformar estos en una contribución directa única, fundirlos en el impuesto sobre la renta personal, conservando de su individualidad y su independencia solamente aquello que favorezca la construcción del nuevo impuesto y que contribuya a hacerlo técnicamente más eficaz”*³⁴³. Para conseguir este propósito el Gobierno quería apoyar el régimen nuevo sobre el anterior. Esto suponía que no se iba a seguir ni el modelo inglés ni el alemán.

³⁴² Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p 210.

³⁴³ Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 195.

Aquí el Proyecto da informaciones contradictorias (parece que por obra de una mala redacción) sobre ambos modelos por lo que debemos recurrir a Lagares³⁴⁴ que nos aclara que el sistema de imposición sintética prusiano se basaba en una tributación única y uniforme de la renta (lo que el Proyecto llama “*extremada unificación*”), mientras que en el sistema de imposición analítica británico cada fracción de renta queda sujeta a una cédula distinta (lo que el Gobierno consideraba casuístico, complejo y falto de claridad y compenetración).

Según la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de Calvo Sotelo³⁴⁵, en el sistema alemán se advertía “*un proceso de involución (...) hacia dispositivos propios de los impuestos de producto*” mediante la adopción del procedimiento de retención en la fuente y un regreso en la concepción de la renta a la teoría de las fuentes anterior a la legislación alemana de 1920. Por este “*movimiento contradictorio*”, el Proyecto rechazaba como modelo válido “*la extremada unificación alemana*”. Asimismo, el Proyecto rechazaba el modelo inglés al que también achacaba a partir de 1910 ese mismo movimiento contradictorio, en sentido contrario, hacia “*una unificación y una personalización cada vez mayores*”.

Entre esos dos extremos el Gobierno pretendía situar el nuevo impuesto, una alternativa “*distinta y pretendidamente equidistante de las anteriores*” según Lagares³⁴⁶. El Impuesto sobre Rentas y Ganancias propuesto por Calvo Sotelo tenía dos liquidaciones distintas: una primera era un conjunto de “*liquidaciones parciales*” sobre cada fuente de renta, y una segunda una “*liquidación complementaria*” que había de practicarse sobre la renta global estimada, teniendo en cuenta su naturaleza y las características personales del perceptor. Aunque eran sujetos del impuesto tanto las personas “*naturales*” o físicas como las jurídicas, la cuota complementaria solo aplicaba a las primeras.

En las liquidaciones parciales la cuota a ingresar se calculaba aplicando un tipo fijo (que debía fijarse en la Ley de Presupuestos de cada año y que no podría ser superior al 10%) al importe neto de la renta. Además de las cuotas parciales resultantes de dichas liquidaciones, las personas naturales (cuya renta excediese de 4.000 pesetas anuales)

³⁴⁴ Lagares Calvo, M., “Flores de Lemus y el Proyecto de Impuesto sobre las Rentas y las Ganancias de 1926”, cit., p. 193.

³⁴⁵ Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 195-196.

³⁴⁶ Lagares Calvo, M., “Flores de Lemus y el Proyecto de Impuesto sobre las Rentas y las Ganancias de 1926”, cit., p. 193.

tendrían que pagar a Hacienda una cuota complementaria, resultante de aplicar a la totalidad de las rentas netas de todas las categorías el tipo resultante de una escala progresiva de gravamen, que también se aprobaría cada año como parte de la Ley de Presupuestos.

El Proyecto (Artículo 4º) contenía una definición general de rentas y ganancias y, sobre todo, disponía su inclusión en todo caso en alguna de las siguientes cinco categorías: “rentas de la propiedad inmueble”, “rentas del capital mobiliario”, “beneficios de la explotación del suelo”, “beneficios del comercio, de la industria y de los negocios” y las “retribuciones del trabajo”. Además, al regular cada concepto, incluía una definición concreta.

La importancia de la clasificación de rentas se advierte, en primer lugar, en que a efectos de las liquidaciones parciales el Proyecto establecía una discriminación de las rentas en función de su mayor estabilidad. Como dice la Exposición de Motivos del Proyecto, al enumerar las rentas “se sigue un orden deliberadamente graduado con vista a la discriminación fiscal”³⁴⁷. Así, el tipo proporcional, que debería establecer la Ley de Presupuestos, se había de incrementar en ocho décimas para las rentas de la propiedad inmueble, cinco décimas para las del capital mobiliario, ya que ambos tipos de rentas se consideran “consolidadas o no ganadas” en el sentido de que “no implican esfuerzo personal”. El incremento era de dos décimas cuando se tratase de beneficios de la explotación del suelo y, también de la industria, del comercio y de los negocios. A las retribuciones del trabajo, las denominadas “rentas ganadas” se les aplicaría únicamente el tipo proporcional. Se trataba de que las otras rentas “en todo caso, soporten una carga superior a la exigible a las rentas del trabajo”.

La personalización del gravamen era “la primordial misión” de la liquidación complementaria. Previamente, sin embargo, en la Exposición de Motivos se subrayaba que al incluirse en la misma las rentas netas de todas las categorías, aunque algunas pudiesen estar exentas de la cuota parcial, se estaba afirmando la generalidad del gravamen sobre la renta global considerada como una unidad (sin considerar de donde procedían los ingresos percibidos por el contribuyente).

³⁴⁷ Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 198.

Para Fuentes Quintana³⁴⁸, la cuota parcial era una “*simple agrupación de los impuestos de producto existentes*” sin que se alcanzase el objetivo de paliar “*los defectos de sistemática*” del régimen existente, en contra de lo proclamado entre sus objetivos. La cuota “*complementaria*”, que permitía realizar el principio de personalidad, era independiente de la anterior. Beneyto³⁴⁹ considera que “*no se crea un impuesto sino cinco impuestos y no se grava la renta sino a las rentas*”. Citando la opinión de Luciano Victor Paret (“El impuesto sobre rentas y ganancias”, Revista Nacional de Economía, 1927) incide en que, siendo el elemento fundamental de la reforma la creación del impuesto complementario, “*no era necesario perturbar toda la tributación llamada directa con una reforma de conjunto*”.

La personalización se pretendía conseguir al permitir en su Artículo 10 la deducción de una serie de partidas para determinar la cuota complementaria. Además de por cargas familiares (por estar casado y por tener hijos no emancipados), se podían deducir las primas pagadas por seguros de vida del contribuyente o su cónyuge con el máximo de un sexto del total de las rentas. Asimismo, el contribuyente se podía deducir los intereses de deudas que al no estar afectas a una renta en concreto no se hubiesen deducido a efectos de una liquidación parcial, siempre que el acreedor fuese conocido y hubiese tributado sobre los citados intereses. Finalmente, el contribuyente también podía deducirse las pérdidas habidas en alguna explotación industrial, comercial o agrícola, aplicando a las mismas el tipo de gravamen correspondiente a la categoría de renta en cuya obtención se hubiese incurrido la pérdida.

El Proyecto no establecía un mínimo exento. En la Exposición de Motivos del Proyecto de Impuesto sobre Rentas y Ganancias de Calvo Sotelo se cuestiona el carácter esencial del mínimo exento en un impuesto personal sobre la renta. Según el Ministro lo propio de dicho impuesto es ponderar las circunstancias personales del contribuyente, pero ello no debería traducirse necesariamente en una exención total del llamado “*mínimo de existencia*”.³⁵⁰ Por otro lado, como consecuencia de la progresividad, el impuesto debería ir descendiendo a medida que se redujese la base imponible.

³⁴⁸ Fuentes Quintana E., “Los principios del reparto de la carga tributaria en España” en *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit. p. 104.

³⁴⁹ Beneyto Perez, J., y de Torres Martinez, M., *El Impuesto sobre la Renta. Historia, Derecho Comparado, Técnica y Legislación Española Vigente*, cit., p.p.37-38.

³⁵⁰ Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 200.

No obstante, el Proyecto establecía diversas exenciones. De acuerdo con su Artículo 8^o³⁵¹, a efectos de la liquidación complementaria del tributo, solo estaban obligadas las personas naturales cuya base imponible (la suma de la totalidad de rentas netas percibidas por todas las categorías de rentas), hechas las deducciones procedentes, excediese de 4.000 pesetas anuales. Además, según el Artículo 9^o (1), a efectos únicamente de liquidación parcial se exoneraban al 100% del gravamen las retribuciones del trabajo menores de 2.500 pesetas anuales, si se trataba de “*obreros y sirvientes*”, o 3.000 pesetas anuales, si se trataba de “*clase de tropa y sus asimilados*” a no ser que sumados a ingresos de otra categoría superasen las citadas 4.000 pesetas. La exención era del 50% si las retribuciones del trabajo de cualquier tipo no excedían de 10.000 pesetas. Adicionalmente, se establecía otra deducción del 50% de la base imponible (esto es, una exención) a efectos de la liquidación complementaria, cuando la misma estuviese integrada en más de sus cuatro quintas partes por retribuciones del trabajo.

El Proyecto nunca llegó a aprobarse. En abril de 1927 el Ministro de Hacienda nombró una Comisión, presidida por Flores de Lemus, para que emitiese dictamen sobre el contenido de este. Como resultado de su trabajo, la Comisión elaboró un dictamen que fue elevado al Ministerio de Hacienda el 31 de julio de 1927. En el dictamen se señalan tanto los aciertos como algunos defectos y limitaciones del proyecto, aunque, en definitiva, según la opinión tanto de Fuentes Quintana³⁵² como de Lagares³⁵³, el dictamen no apoyaba continuar la tramitación del Proyecto y proponía una vía alternativa para alcanzar los objetivos de aquel.

En resumen, según Rodríguez Mata³⁵⁴, el principal punto de desacuerdo no se encontraba tanto en el modelo de impuesto personal sobre la renta al que había de llegarse, sino en el proceso a seguir para ello. Mientras el Proyecto Calvo Sotelo abogaba por implantar el impuesto como principal, los autores del Dictamen pensaban que debía tener carácter de complementario del resto de impuestos directos, que seguirían siendo los de producto.

³⁵¹ Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., página 214.

³⁵² Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 188.

³⁵³ Lagares Calvo, M., “Flores de Lemus y el Proyecto de Impuesto sobre las Rentas y las Ganancias de 1926”, cit., p. 198.

³⁵⁴ Rodríguez Mata, E., “La nueva Ley del Impuesto sobre la Renta”, *Moneda y Crédito*, núm. 52, marzo 1955, Madrid, en Albiñana, César, *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, cit., p. 309.

En palabras de Fuentes Quintana³⁵⁵, el proyecto de Calvo Sotelo era “*singularmente peligroso*” para la Hacienda española, ya que pretendía sustituir en un solo ejercicio el sistema real de imposición directa por otro personal. Las circunstancias concurrentes en la época (la escasez de medios de la administración tributaria, la falta de honestidad tributaria de la mayoría de los llamados a pagar el tributo y la “*inexistencia de una costumbre en el cálculo de la renta*”) hacían inviable alcanzar dicho objetivo. Para Beneyto³⁵⁶ el proyecto de Calvo Sotelo pretendía “*la transformación radical de los impuestos de producto en impuestos personales*” lo cual juzga difícil, un empeño “*mesiánico*” mucho menos práctico que los intentos previos de crear un impuesto personal a partir del perfeccionamiento del Impuesto de Cédulas Personales, que sí tenía elementos de personalización del gravamen, como ya hemos comentado.

Como hemos comentado antes, para Comín³⁵⁷, el “*entramado social y de poder real*”, “*las clases privilegiadas españolas*”, fue lo que impidió la aprobación del proyecto de Impuestos sobre Rentas y Ganancias presentado por Calvo Sotelo.

En esta misma línea Lagares³⁵⁸ ha opinado que ya cuando se nombró la Comisión, en abril de 1927, el Proyecto “*se encontraba definitivamente desahuciado por una opinión pública que solo supo o pudo reflejar el pensamiento de las clases más conservadoras del país*”.

Sin perjuicio de los defectos técnicos o inconvenientes de orden práctico achacables a la reforma de Calvo Sotelo, lo que no puede desconocerse es que la misma se encontraba, como veremos más adelante, firmemente arraigada en la doctrina más moderna y mayoritaria sobre los principios fundamentales en los que debía apoyarse el sistema tributario. Encontramos una gran coincidencia, tanto en las ideas como en los términos en que se expresa, con la exposición desarrollada por Eheberg³⁵⁹, como veremos posteriormente, cuando se refiere a la teoría de la capacidad de prestación como fundamento de lo que él denomina el postulado de “*la uniformidad de la imposición*”, el cual tiende a gravar a todos en igual proporción. Para ello no se debería obligar a tributar

³⁵⁵ Fuentes Quintana E., “Los principios del reparto de la carga tributaria en España” en *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit. p. 104.

³⁵⁶ Beneyto Perez, J., y de Torres Martinez, M., *El Impuesto sobre la Renta. Historia, Derecho Comparado, Técnica y Legislación Española Vigente*, cit., p.37.

³⁵⁷ Comín F., “Las transformaciones tributarias en la España de los siglos XIX y XX”, cit., pág. 452.

³⁵⁸ Lagares Calvo, M., “Flores de Lemus y el Proyecto de Impuesto sobre las Rentas y las Ganancias de 1926”, cit., p. 203.

³⁵⁹ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodriguez Mata, cit., p. 198.

a todos y cada uno con impuestos de la misma cuantía sino de forma graduada en función de la capacidad de prestación económica de cada uno, al objeto de que *“el sacrificio que exige la imposición lo sientan todos y cada uno en igual medida”*.

Pues bien, para Eheberg, como para Calvo Sotelo, este principio de la uniformidad o de la igualdad de gravamen, en definitiva, de la justicia distributiva, *“no solo domina en la teoría moderna, sino que tiene una fuerza arrolladora³⁶⁰ en la práctica a juzgar por la dirección de las más recientes reformas tributarias”*.

Finalmente, la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de Calvo Sotelo se refiere asimismo a uno de los tres factores que, según Eheberg³⁶¹, hicieron posible la *“transformación fundamental”* del sistema tributario *“en los primeros decenios del siglo XIX, y aun antes en algunos Estados, en otros después y nuevamente en la época contemporánea”*. Se trata del *“enorme aumento”* de los gastos del Estado a comienzos del siglo XIX, la evolución posterior desde la economía agraria a la industrial, las crecientes necesidades financieras de los municipios y la insuficiencia de la imposición de producto. Los otros dos fueron, como veremos, la aportación de *“la ciencia”* (*“escritores preeminentes de los siglos XVII y XVIII”*), y las ideas sociales y políticas tendentes a la igualdad de gravamen.

2.3. El trabajo doctrinal y administrativo base de la reforma fiscal

Tratando de ser fieles, como anticipábamos en la Introducción de este trabajo, al *“método histórico-jurídico de la historia del Derecho”*, tras haber repasado la gestación y contenido de diversos proyectos normativos, resulta necesario acudir a la literatura hacendística y tributaria de la época, así como a los informes de la Administración que sirvieron de base, a veces más de contrapunto, a los proyectos legislativos. En el primer caso, sobre todo, entendemos que es indispensable para situar el origen de las ideas, los conceptos, los criterios adoptados en dichos proyectos y también en los papeles de trabajo de la Administración.

³⁶⁰ El mismo adjetivo que se empleaba en la Exposición de Motivos del Proyecto de Calvo Sotelo para calificar el triunfo del principio de progresividad.

³⁶¹ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 145-146.

Según comentó el profesor Naharro Mora³⁶², apoyándose según él en el propio testimonio de Rodríguez Mata, el autor o coautor del texto de la ley, los antecedentes esenciales de la Ley de 1932 *“fueron principalmente la legislación de la Hacienda local española, algunos de los proyectos anteriores de contribución sobre la renta que desde comienzos de siglo habían aparecido y el Derecho y la doctrina financiera alemanas, aunque esta última salió maltrecha de la revisión hecha por don Antonio Flores de Lemus”*.

Por otro lado, según Naharro Mora³⁶³, dado que en el Repartimiento de Utilidades y en el Proyecto Cobián intervino decisivamente Flores de Lemus, *“no es exagerado concluir que la interpretación auténtica del tributo es imposible hacerla sin perseguir a través de los textos y las memorias en que tuvo participación aquella persona los objetivos que guiaran su servicio a la Administración.”* Se refería al Estudio para la supresión del Impuesto de Consumos de 1911, la Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913 y el Dictamen de la Comisión de 1927, de cuya lectura atenta se pueden deducir las metas y elementos principales que quedarían plasmados en la Exposición de Motivos y texto de la Ley de 1932, de tal modo que llega a afirmar lo que, por otro lado, es en parte el objeto a demostrar con esta tesis, que la citada ley *“aplica ideas y procedimientos ya en parte experimentados y cuyas normas esenciales venían fraguándose hacia más de veinte años en la mente de su redactor”*.

Así pues en este apartado pretendemos verificar la existencia de esa conexión, a la que se refieren los autores citados, primero entre la doctrina alemana y la española y, posteriormente, entre dicha doctrina y los citados trabajos administrativos y los proyectos legislativos a que nos hemos referido antes así como con la propia Ley de 1932.

2.3.1 La doctrina de la época

Flores de Lemus comenzó sus estudios de Derecho en la Universidad Central de Madrid, pero los terminó en la Universidad de Oviedo, siguiendo los consejos de Fernando Giner de los Ríos. Allí, según Aracil,³⁶⁴ tuvo como profesor, entre otros, a Adolfo Álvarez-

³⁶² Naharro Mora, J.M., “Conferencia”, 13 de enero de 1955, en Albiñana, César, *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, cit., p. 295.

³⁶³ Gabinete Técnico del Ministro de Hacienda, “Dictamen”, junio 1952 en Albiñana García-Quintana, C., *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, cit., p. 61.

³⁶⁴ Aracil Fernández, M.J., *El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España*, cit., p.6.

Buylla y Gonzalez-Alegre, catedrático de Economía Política y Hacienda Pública, decano de la Facultad de Derecho, de *“claras tendencias germánicas”*, puesto que había traducido al español a von Kleinwächter, Lexis, Adolfo Wagner y F.J. Neumann. Después de obtener el doctorado en 1899, Flores se fue a continuar sus estudios en Alemania, durante un semestre en la Universidad de Tubinga, y durante dos en la de Berlín, tanto de Economía general como de Hacienda Pública y Estadística. En Tubinga tuvo como profesores a F.J. Neumann y G Schönberg, y en Berlín a A. Wagner, G. Schmoller, W.Lexis, L. Bortkiewicz y C. Ballod.

En relación con las fuentes doctrinales en las que debió beber Flores de Lemus puede resultar esclarecedor acudir a las obras de sus discípulos. Como comenta Aracil³⁶⁵, la mayoría de aquellos dedicaron su vida a la Universidad por lo que, según esta autora, se puede *“afirmar que uno de los principales legados que ha dejado está constituido por las enseñanzas transmitidas por sus discípulos”*. Como ya hemos comentado, fiel a su formación alemana, como docente Flores prefirió utilizar como instrumento pedagógico antes los seminarios o laboratorios, que las clases magistrales, con un contenido muy original que daba más peso al estudio de la realidad económica que a la teoría económica. En el área de la Hacienda Pública, su principal preocupación era inculcar en sus discípulos el interés por modernizar el sistema fiscal para que el mismo no fuese un obstáculo para las posibilidades de la economía española en el futuro. A pesar de la importancia de Flores de Lemus en el avance de los estudios de economía y Hacienda Pública en España, entre sus aportaciones no figura ningún manual. Según Aracil, *“era de la opinión de que ya existían muchos manuales extranjeros de calidad, por lo que no encontraba utilidad en elaborar otro”*. Por este motivo, animó a sus discípulos (y a veces les ayudó) a traducir al español los mejores textos extranjeros.

En este sentido, Comín y Vallejo³⁶⁶ han destacado que una de las características más destacadas del periodo de reformas tributarias que tuvo lugar en el primer tercio del siglo XX en España fue precisamente *“la aproximación y la divulgación entre los economistas españoles de los textos y las ideologías fiscales más avanzados, en una convergencia intelectual tributaria – paralela a aquel acercamiento en los comportamientos políticos y en los niveles de renta por habitante que experimentó el país durante estas décadas”*.

³⁶⁵ Aracil Fernandez, M.J., “El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España”, cit., p. 14-16.

³⁶⁶ Comín, F. y Vallejo, R., “La reforma fiscal de Mon-Santillán desde una perspectiva histórica”, cit., p.17.

Con la finalidad de observar esa importación de la doctrina alemana por los handistas españoles hemos optado por estudiar a dos autores: Carlos T. von Eheberg y José Alvarez de Cienfuegos. El primero a través de su “*Hacienda Pública*” traducida al español en 1929 por el entonces profesor Enrique Rodriguez Ortega, discípulo como ya hemos comentado de Flores de Lemus de la “*denominada primera generación de discípulos directos de Flores de Lemus*”³⁶⁷, con origen en el Seminario de Economía Política de la Junta de Ampliación de Estudios e Investigaciones Científicas, dirigido por Flores durante sus primeros años de servicio en la Administración de Hacienda. El segundo en su manual del mismo título, publicado en 1944 cuando ya era catedrático de Hacienda Publica en la Universidad de Granada. Alvarez de Cienfuegos era, asimismo, otro de los integrantes de esa primera generación de discípulos. Aracil³⁶⁸, en su resumen del manual de “*Hacienda Pública*” de Jose Alvarez de Cienfuegos, afirma que al explicar los principios de la imposición el catedrático de la Universidad de Granada seguía a Wagner. De esta forma, siguiendo a Aracil, creemos ir bien orientados en una doble dirección. Por un lado, porque como la traducción anotada de la obra de Eheberg fue promovida por Flores y porque cabe asumir que sus discípulos plasmaron en sus obras las enseñanzas del maestro, a través de estas obras podemos entender la base técnica o doctrinal de los grandes trabajos administrativos de Flores de Lemus, en particular, el Dictamen de la Comisión de 1927 sobre el Proyecto Calvo Sotelo.

De otro, para intentar verificar la exactitud de las afirmaciones de Aracil y Naharro Mora, teniendo en cuenta la formación de Flores de Lemus, esto es, la influencia germana (principalmente de Wagner) en Alvarez de Cienfuegos como testigo a su vez del magisterio de Flores de Lemus. Concorre además en la obra de Alvarez de Cienfuegos que pretendía ser un compendio lo más sencillo posible de la ciencia de la Hacienda Pública en su momento.

2.3.1.1. *Fundamentos y principios generales del sistema impositivo*

Para ello, hemos seguido el método de comparar los capítulos de la ya citada “*Hacienda Pública*” de Carlos T. von Eheberg, dedicados tanto al concepto y fundamentación del impuesto como a los postulados de la imposición, con el manual de Alvarez de Cienfuegos.

³⁶⁷ Aracil Fernandez, M.J., “El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España”, cit., p.13.

³⁶⁸ Aracil Fernandez, M.J., “El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España”, cit., p. 33.

En el Capítulo VII dedicado a “Los impuestos” Alvarez de Cienfuegos afirma³⁶⁹: *“Como la más elevada organización política de un pueblo, el Estado asume la representación de los intereses colectivos, así como la garantía y salvaguardia de los particulares de sus ciudadanos. Para la realización de estos fines ha de estar investido de la más alta y plena facultad de resolución y acción: la soberanía, en virtud de la cual, sus decisiones serán obligatorias para todos los individuos que la constituyen. En el orden económico-financiero, esta soberanía se manifiesta en la facultad de detraer una parte de los ingresos de las economías individuales que se agrupan en él, a fin de satisfacer con su producto los gastos originados en la realización de sus fines”*. Y en otro punto afirma: *“al tener el Estado vida propia distinta de la de los individuos que la integran y, por lo tanto, necesidades de carácter público, tendrá asimismo un medio específico de satisfacerlas: el impuesto”*.

Y a continuación nos da su definición del impuesto: *“la parte de la renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas, detrayéndola de las partes alícuotas de aquella renta propiedad de las economías privadas y sin ofrecer a estas compensación alguna específica y recíproca de su parte”*.

A continuación, Alvarez de Cienfuegos³⁷⁰ se refería a que la ciencia financiera había elaborado y formulado una serie de principios cuyas exigencias y postulados debían ser satisfechos por *“un sistema impositivo de la naturaleza de los que son propios a los modernos Estados”* para solventar *“los problemas que suscita el establecimiento, ordenación y funcionamiento”* de aquel sistema.

Sin citar en este punto expresamente a Wagner, sino a los *“tratadistas”* en general, Alvarez de Cienfuegos explica que se acostumbra a clasificar dichos principios en tres grupos: jurídicos, económicos y administrativos. Los principios jurídicos que habían de *“informar y servir de base a las normas que regulen la imposición”* serían los mismos que informen la constitución y organización general del Estado. El principio fundamental es el de la *“generalidad de la imposición”*, plasmación fiscal del principio de igualdad de los ciudadanos ante la ley (postulado esencial de los Estados del occidente europeo después de las guerras napoleónicas y bajo el influjo de los principios políticos proclamados por la Revolución Francesa), que exige que *“todos los ciudadanos compartan las cargas tributarias que sobre el país pesan”*. Junto a este, dada la

³⁶⁹ Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.85.

³⁷⁰ Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.89-90.

diversidad de situaciones económicas de los ciudadanos, para hacer efectiva la igualdad, se había añadido el principio de *“la uniformidad de la carga tributaria o de la proporcionalidad”*, que se formula como que el gravamen que recaiga sobre cada una de las economías individuales no ha de consistir en una cuantía única e igual para todas aquellas, sino que *“ha de ser proporcional a la potencia económica de cada una”*³⁷¹. De esta forma se alcanzaría la *“igualdad de sacrificio para todos, que es el máximo ideal de la justicia impositiva”*.³⁷²

Según afirma Alvarez de Cienfuegos en otro capítulo de su obra³⁷³, son los impuestos personales (aquellos que tienen en cuenta las circunstancias del sujeto de la imposición que condicionan su capacidad económica) los que *“realizan con mayor perfección el principio de uniformidad”*.

En cuanto a los principios económicos, Alvarez de Cienfuegos³⁷⁴ se refiere a la importancia de determinar la fuente del impuesto (diferenciándolo de la base u objeto del impuesto), la presión tributaria, el efecto del impuesto sobre el valor de los bienes gravados y los efectos en las relaciones económicas individuales (con la traslación o repercusión del impuesto).

Al referirse a los principios o exigencias que deben gobernar *“el complejo proceso de liquidación y recaudación de los impuestos que realizan los órganos de que para ello dispone la Administración del Estado”*³⁷⁵, esto es, los principios administrativos, Alvarez de Cienfuegos se remite literalmente a tres de las cuatro reglas en que Adam Smith³⁷⁶ condensó la teoría de la imposición.

A continuación, Alvarez de Cienfuegos³⁷⁷ hace una presentación ordenada cronológicamente de las diferentes teorías que justifican la imposición: empezando por la teoría *“del seguro”* (formulada por los fisiócratas, según la cual el impuesto era el precio que se paga por la protección de la vida y el patrimonio), la de *“la equivalencia”*

³⁷¹ Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.90-91

³⁷² Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.94

³⁷³ Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.120.

³⁷⁴ Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.101-102

³⁷⁵ Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.106

³⁷⁶ 1ª) *“El impuesto que cada individuo debe satisfacer, ha de ser cierto y no arbitrario. La época, el modo y la suma de pago deben establecerse de manera clara y precisa, tanto para el contribuyente como para cualquier otra persona”*; 2ª) *“Todo impuesto debe percibirse en la época y del modo que cause la menor molestia al contribuyente”*; y 3ª) *“Todo impuesto debe administrarse en tal forma que su exacción produzca los gastos más reducidos posibles”*.

³⁷⁷ Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.86-88.

(entre el servicio que presta el Estado y el impuesto que paga el ciudadano, eso sí conforme a la primera regla de la imposición formulada por Adam Smith³⁷⁸, que contenía según Alvarez de Cienfuegos el “*germen*” de la teoría de la capacidad), la de “*la explotación*” propia de la escuela histórica, hasta llegar a la teoría de “*la capacidad tributaria*” que atribuye a la “*nueva escuela histórica*”, la de la “*igualdad de sacrificio*” formuladas por Adam Smith y John Stuart Mill, y la “*teoría social*” de Wagner.

Según Alvarez de Cienfuegos, las diferentes teorías y principios sostenidos para fundamentar la existencia del impuesto “*han variado según la ideología política y económica de los tratadistas por quien han sido formuladas*”. En concreto en relación con la teoría de la capacidad tributaria, Alvarez de Cienfuegos nos dice que “*se apoya en la idea hegeliana de que el Estado es un fin en sí, a cuyo sostenimiento están obligados los súbditos sin preocuparse de la utilidad que la actividad de aquel pudiera proporcionarles particularmente*”. La medida de esa obligación debía depender de la capacidad tributaria resultante de la actividad económica del individuo, y no del servicio prestado por el Estado, como en la teoría de la equivalencia.

No obstante, la “*Nota bibliográfica*” que se incorpora al texto³⁷⁹, el manual de Alvarez de Cienfuegos destaca por la parquedad de las citas en la exposición y desarrollo de los diferentes capítulos del libro; parquedad por otro lado deliberada, ya que en su Prólogo³⁸⁰ el autor confiesa que su intención es “*hacer lo que podríamos llamar un Catecismo de la Hacienda. Es decir, un resumen lo más sintético, claro y sencillo de cómo está constituida nuestra Ciencia a base de los principios más unánimemente recibidos en ella y de cómo está organizado y cómo funciona ese añoso y venerable mecanismo que es la Hacienda Pública española (...)*”, huyendo “*del barroco lujo de las más exhaustivas bibliografías*”. Las referencias a Wagner solo se encuentran en el capítulo dedicado a la fundamentación y justificación de los impuestos. Ya en el índice del citado Capítulo VII³⁸¹ se refiere a la “*(teoría) social de A. Wagner*”. Según Wagner, además de cubrir las necesidades públicas, los impuestos debían “*intervenir en el reparto de la renta nacional*”. Pero leyendo el manual resulta imposible concluir que el propio Alvarez Cienfuegos³⁸²

³⁷⁸ Según Alvarez de Cienfuegos, “*literalmente decía que los ciudadanos de un Estado deben contribuir al mantenimiento del Gobierno, en lo posible, en proporción a su capacidad contributiva, es decir, en proporción a la renta que gozan bajo la protección del Estado*”.

³⁷⁹ En la versión del libro que he manejado falta dicha nota, así como el índice.

³⁸⁰ Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.6.

³⁸¹ Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.83.

³⁸² Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.88.

suscribiese esa idea ya que a continuación matiza: *“Más en este punto casi todos los autores discrepan. La función antedicha no puede ser una finalidad característica del impuesto, aunque si sea una de sus finalidades accesorias, como lo es el fomento de la economía nacional por medio del impuesto de Aduanas, la reducción del consumo de alcohol y otras de naturaleza semejante”*.

Si nos atenemos a la definición del concepto de impuesto asumida por Alvarez de Cienfuegos, queda claro que se basaba en la idea hegeliana del Estado y que en su opinión el impuesto encontraba su fundamento en la teoría de la capacidad tributaria y sus desarrollos posteriores de la igualdad de sacrificio y la igualdad social, con los matices comentados. Los principios jurídicos, económicos y administrativos a que deben sujetarse los sistemas impositivos del Estado moderno, desarrollados por Alvarez de Cienfuegos en los Capítulos VIII, IX y X de su manual, son los que emanaban de las citadas teorías. Para terminar de situar ideológicamente la doctrina adoptada por Alvarez de Cienfuegos es interesante tener en cuenta que el concepto anteriormente definido de impuesto presupone *“la existencia de un Estado de tipo liberal y capitalista más o menos acentuado”*³⁸³, donde la actividad económica quede en manos privadas sin que el Estado tenga más intervención que la de regular y crear las condiciones jurídicas y políticas que permitan la prosperidad de dicha actividad económica. El impuesto supone una limitación, eso sí, al derecho de propiedad de las economías individuales.

En cambio, según Alvarez de Cienfuegos, *“en tipos de organización socialista o socializada, en cualesquiera de sus formas, sería totalmente innecesaria la existencia del impuesto”*. Al estar centralizada la producción en el Estado la totalidad del producto nacional afluye al mismo que, después de retener lo necesario para satisfacer sus propias necesidades, lo distribuye entre los ciudadanos.

Para Aracil³⁸⁴ la obra citada de Alvarez de Cienfuegos era *“un manual marcado por la influencia germana, especialmente del profesor Wagner, lo que reflejaba al mismo tiempo el peso que su maestro, el profesor Flores de Lemus, había ejercido en su formación”*.

Por su parte Eheberg³⁸⁵ nos dice directamente que los *“impuestos son exacciones del Estado y demás corporaciones de derecho público que se perciben de un modo y en una*

³⁸³ Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.84.

³⁸⁴ Aracil Fernandez, M.J., “El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España”, cit., p. 34.

³⁸⁵ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, cit., p.185.

cuantía unilateralmente determinada por el poder público con el fin de satisfacer las necesidades colectivas". Solo falta la referencia expresa a la capacidad tributaria para coincidir en todos sus elementos con la definición de Alvarez de Cienfuegos.

Eheberg³⁸⁶ se refiere también a la función político-social atribuida por algunos autores (sin citar a Wagner) al impuesto, por la cual este debe influir en la distribución de la renta y el patrimonio nacional mediante *"un mayor gravamen de las rentas elevadas y fundadas en relación con las rentas pequeñas y no fundadas"*. Para Eheberg esta función es aceptable en la medida que el Estado y las demás corporaciones públicas tienen que servir a la justicia, pero siempre supeditada al fin financiero del impuesto. Es decir, la citada función distributiva no justificaría *"la percepción de impuestos en interés de una nivelación patrimonial aun en el caso de que financieramente no fuesen precisos para satisfacer las necesidades del Estado"*. En tal caso, la intervención del Estado debería realizarse por otro cauce que no sería el impositivo y que, según Eheberg, implicaría la transformación del sistema económico. Esta posición reticente o matizada frente a la citada función distributiva es la que nos hemos encontrado en el manual de Alvarez de Cienfuegos, anteriormente referido.

En las páginas siguientes³⁸⁷, este autor se refiere asimismo a la evolución de la cuestión del fundamento jurídico de la obligación de contribuir. Describe como con el surgimiento de la teoría del Estado de derecho en el siglo XVIII (según la cual el Estado nace por contrato que liga a los súbditos en atención a su utilidad económica), como reacción del liberalismo frente al excesivo intervencionismo del Estado en los siglos precedentes, el impuesto se concebía como *"un precio, mediante el cual compra el particular los beneficios que le concede la asociación política"* de modo que *"el fundamento del impuesto radica en los beneficios que otorga el Estado"*, esto es, conforme a la teoría de la equivalencia a la que se refería Alvarez de Cienfuegos.

Cuando a finales del XIX esa concepción del Estado va siendo sustituida *"poco a poco"* por la llamada *"concepción histórica u orgánica del Estado"* (*"la forma más elevada e imprescindible de vida colectiva"*, o sea, la idea hegeliana a que se refería Alvarez de Cienfuegos), el impuesto encuentra su fundamento en *"la necesidad absoluta del Estado...y el sometimiento de sus miembros a su soberanía"*. El Estado mediante sus instituciones permite a todos y cada uno de sus miembros desarrollar y emplear sus

³⁸⁶ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, cit., p.186.

³⁸⁷ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, cit., p.187-188.

energías y capacidades “*en partes indivisibles*”, por lo que “*todos tienen la obligación de participar en el sostenimiento del Estado sin que se puedan comparar sus prestaciones con la cuantía de las ventajas especiales que cada uno recibe del Estado*”.

En la Hacienda Pública de Echeberg³⁸⁸ también encontramos una exposición de los “*postulados generales de la imposición*” agrupados en postulados de justicia (“*la imposición debe ser justa*”), económicos (“*el sistema impositivo debe constituirse de tal modo que no sea obstáculo a la evolución de la economía nacional, ni afecte a las economías particulares más que lo estrictamente necesario*”), y financieros (el impuesto “*debe satisfacer los gastos del Estado*”). Al desarrollar el principio de uniformidad, expone Echeberg las tres teorías que “*están en íntima conexión con las teorías del fundamento del impuesto*”, donde precisamente las había situado Álvarez de Cienfuegos: la teoría “*de la equivalencia, del interés o del goce*”, la teoría “*del seguro*” y la de “*la imposición según la capacidad de prestación*”.

La teoría de “*la equivalencia*” entre los impuestos pagados y los beneficios o ventajas obtenidas del Estado (también denominada “*teoría del interés o del goce*”) que, según Echeberg³⁸⁹, es una “*generalización del principio de la tasa*” como principio de graduación de los impuestos, “*ni es justa ni es realizable*”. No es justa porque según ese principio las clases menos dotadas económicamente de la sociedad tendrían que ser las que más impuestos pagasen al ser las que más servicios o apoyo reciben del Estado. Y no es prácticamente realizable porque dada la extensión de la actuación del Estado para satisfacer las necesidades colectivas no resulta posible estimar los beneficios que cada uno obtiene del Estado, ni tampoco distribuir numéricamente los gastos incurridos entre cada uno de los ciudadanos.

Por el contrario, si se afirma la existencia de una obligación de conservar las instituciones del Estado y contribuir a su sostenimiento económico, el pago de impuestos debe suponer el mismo sacrificio para todos los ciudadanos lo cual se conseguirá si se grava a cada contribuyente en proporción a su capacidad económica. Para Echeberg, ese principio dominaba en la teoría moderna y se estaba instalando en las diferentes reformas tributarias acometidas en la época, quedando relegada la teoría de la equivalencia o de la tasa a ciertas corporaciones públicas distintas del Estado (como pueden ser los municipios)

³⁸⁸ Echeberg, C.T., *Hacienda Pública*, cit., p.197

³⁸⁹ Echeberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 197-198.

donde es más evidente la relación directa entre la actividad de la Administración y el interés o beneficio del contribuyente.

Queda claro que Alvarez de Cienfuegos compartía o había adoptado la misma ideología que Eheberg para definir y fundamentar la imposición y, por tanto, los principios que debían regir el establecimiento y el funcionamiento del sistema impositivo en un Estado moderno. Leyendo ambos manuales se observa que el desarrollo y explicación de los conceptos y principios por parte de ambos autores son sustancialmente los mismos.

A diferencia del manual de Alvarez de Cienfuegos, el de Eheberg llama la atención por las prolijas notas bibliográficas al final de cada capítulo y de cada apartado, llegando a precisar las correspondientes a algunos de los párrafos en que se estructura el texto. Hay que señalar que entre los muchos autores alemanes citados en la parte de la obra de Eheberg que venimos citando no aparece Adolfo Wagner y si lo hace repetidamente F.J. Neumann.

2.3.1.2. *El principio de igualdad de sacrificio*

La realización del ideal de justicia distributiva de la carga fiscal (cuyo fundamento es el principio de igualdad de sacrificio) exige, según Alvarez de Cienfuegos³⁹⁰, que el sistema tributario responda a diversas cuestiones. En primer lugar, ¿cómo se consigue mejor la adecuación de la cuota a la capacidad económica del sujeto pasivo, “*estableciendo un tipo único de tributación cualquiera que sea la magnitud de la riqueza imponible, o bien aumentando dicho tipo a medida que aumenta la cuantía de esta?*”. En segundo lugar, “*dado que la naturaleza de las rentas gravadas es varia, ¿se aplicará a todas ellas el mismo tipo o será más justa la aplicación de tipos también diversos?*”. Finalmente, “*¿admite una misma masa de riqueza el establecimiento de varios gravámenes?*”.

El análisis de la primera cuestión conlleva la discusión de si el impuesto ha de ser proporcional o progresivo. Mientras que en el primero el gravamen se calcula aplicando siempre la misma alícuota, con independencia de cuál sea el valor de la base imponible, en el impuesto progresivo el tipo o alícuota crece a medida que aumenta la base imponible. Es importante destacar que en su manual Alvarez de Cienfuegos no toma partido, sino que expone los argumentos de los partidarios de una u otra postura.

Para los partidarios del impuesto proporcional no hay otra norma más equitativa en materia fiscal, aunque eso no significa que rechacen los impuestos progresivos dado que “*como los impuestos de consumos gravan a los pobres en sentido inversamente*

³⁹⁰ Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.94.

proporcional a su capacidad tributaria, es justo que se restablezca el equilibrio por medio de la progresión". Esta idea se encontraba ya formulada de la misma manera en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley presentado por Cobián en 1910 para modificar el Impuesto de Cédulas Personales³⁹¹. No obstante, según Álvarez de Cienfuegos³⁹², la progresividad del impuesto era la posición mayoritaria: *"Si en otros tiempos se consideró como excelente el sistema proporcional, hoy la mayor parte de los escritores se inclinan a favor de la progresión."*

La base de la progresividad era la *"la doctrina de la utilidad límite o final"*. Según esta teoría *"la utilidad de un bien determinado decrece a medida que aumenta su cantidad. Todo aumento en la renta de un individuo proporciona un goce menor a medida que aumenta la cuantía de aquella, y, de igual suerte, la privación que supone todo gasto disminuye a tenor de la importancia de la renta"*. Por consiguiente, el sacrificio que supone el pago de impuestos es menor a medida que aumenta la riqueza (la renta o el patrimonio del sujeto), dado que la importancia de dicha riqueza de la que se priva al sujeto disminuye. Según Álvarez de Cienfuegos la doctrina se podía concretar en que *"la capacidad tributaria crece con mayor rapidez que aumenta la renta, porque a medida que esta se acrecienta tanto menor es la parte necesaria para cubrir las necesidades vitales; razón por la cual el impuesto debe aumentar más que proporcionalmente a la medida en que suba la renta"*.

Por su parte, para Eheberg³⁹³ la justicia distributiva de la imposición se alcanzaba si la misma era general e igualitaria y si estaba regulada de forma precisa en una ley. El postulado de la igualdad suponía que *"todo el que pueda pagar el impuesto sea quien sea"*³⁹⁴. Conforme al de justicia todos deberían estar gravados en igual proporción si bien ello no quiere decir en igual cuantía. Para Eheberg, el impuesto debía graduarse en función de la *"capacidad de prestación"* (sinónimo de capacidad económica) de cada contribuyente de forma que *"el sacrificio que exige la imposición lo sientan todos y cada uno en igual medida"*³⁹⁵.

³⁹¹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, Apéndice 11 al n.º 15, pág. 3.

³⁹² Álvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.95.

³⁹³ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 192.

³⁹⁴ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 193.

³⁹⁵ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 198.

Así pues, el principio de uniformidad, junto con el de generalidad y el de legalidad son los que dotan de justicia al impuesto o al sistema impositivo en su conjunto. Eheberg³⁹⁶ se plantea la cuestión de cómo se determina “*la igualdad objetiva de la cuantía del sacrificio*”, la proporcionalidad de la carga tributaria con la capacidad de prestación económica. Partiendo de la base de que la medida objetiva de esta última es la renta o el patrimonio, o una combinación de ambos, no tiene duda de que el impuesto debe aumentar con la cuantía de la renta o el patrimonio, pero “*es discutible*” dice si proporcional o progresivamente. “*¿Es igualitario el impuesto cuando detrae de la renta, cualquiera que sea su cuantía, el mismo tanto por ciento, o cuando el tipo de gravamen aumenta con la cuantía de la renta?*”.

Como corolarios de la teoría de la igualdad de sacrificio, formando parte del citado postulado de la uniformidad, encontramos formulados por Eheberg los conceptos de “*mínimo de existencia*”³⁹⁷ y del mayor gravamen de las rentas fundadas respecto a las no fundadas. De esta forma, encontramos en Eheberg los principios integrantes de lo que se ha venido denominando en otros apartados de esta tesis como “nueva ideología fiscal”.

En esta cuestión, la coincidencia entre la explicación de Alvarez de Cienfuegos y la de Eheberg³⁹⁸ es llamativa: “*Mientras antiguamente se consideraba justo el gravamen proporcional, la opinión propende posteriormente hacia el gravamen progresivo. Especialmente los partidarios de la teoría del sacrificio han aplicado la teoría de la utilidad límite para fundamentar científicamente el impuesto progresivo*”.

Explica el autor alemán que los partidarios de la progresividad la justifican científicamente sobre “*la teoría de la utilidad límite*” o, como se decía en la Exposición de Motivos del Proyecto de ley de Calvo Sotelo, “*la utilidad decreciente*”³⁹⁹. “*Según esta teoría, la utilidad de un bien decrece a medida que aumenta el número o masa de los bienes de esa clase que poseamos; cada aumento que experimente la renta de una persona le proporcionará un goce que será tanto menor cuanto mayor sea la renta primaria, y todo gasto ocasiona al individuo un sacrificio que es tanto menor cuanto mayor sea la renta de que disponga esa persona*”.

³⁹⁶ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 199.

³⁹⁷ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 194.

³⁹⁸ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p.199.

³⁹⁹ Del Río E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., González Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., página 194.

De ahí que la cuantía del sacrificio que se exige por medio del impuesto puede medirse en función de la importancia que para el contribuyente tenga la cuota patrimonial que le sustrae el impuesto. Cuanto menor sea la renta, más gravoso será el impuesto, aunque se aplique un mismo tipo de gravamen. En cambio, la capacidad de prestación aumenta en mayor proporción que la renta por lo que cuanto mayor sea la renta menor será la cuota de la misma necesaria para satisfacer *“las necesidades más perentorias de la vida”*, pudiendo además el contribuyente satisfacer también *“las requeridas por las exigencias sociales y aun por el lujo”* e incluso dedicar alguna cantidad al ahorro y a la inversión en capital. Por ello, para alcanzar la igualdad de sacrificio, se considera que el impuesto debe aumentar en mayor proporción que la renta. La forma de hacerlo es a través de tipos progresivos de gravamen.

Eheberg también se hace eco de los argumentos de los que se oponían a la progresividad basándose sobre todo en la arbitrariedad al fijar la escala de gravamen. En este punto el autor alemán reconoce que *“no se ha hallado una medida objetiva y satisfactoria para la fijación exacta de una escala progresiva, y que teniendo en cuenta las múltiples relaciones que influyen en la capacidad de prestación, quizá no pueda hallarse”*.

En opinión de Eheberg, lejos de buscar *“una progresión bellamente construida”*⁴⁰⁰ debían hallarse *“para diferentes cuantías de renta, tipos de gravamen que correspondan al sentido general de la justicia”*. Además, toda escala progresiva tenía que estar sujeta a un límite para no dificultar la formación de capital, desincentivar el ahorro, *“o se haga imposible la satisfacción de las necesidades de orden superior”*, con los consiguientes efectos perjudiciales sobre la industria, el comercio y el empleo.

Además, frente a los que alegaban que la progresividad podía incentivar la defraudación o que tenía efectos confiscatorios, Eheberg señala que la progresividad solo se podía aplicar en el impuesto general sobre la renta y, en determinadas circunstancias, en el impuesto general sobre el patrimonio, así como en el impuesto sobre herencias. Comenta que cuando se ha aplicado en los impuestos de producto es cuando se han transformado en impuestos parciales sobre la renta, permitiendo la deducción de intereses de deudas y la declaración del contribuyente, porque sobre los antiguos impuestos que gravaban el producto bruto no era posible introducir la progresividad al no medir adecuadamente la capacidad de prestación.

⁴⁰⁰ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 200.

Como tampoco es posible aplicar impuestos progresivos en los impuestos sobre el tráfico y sobre el consumo, Eheberg concluye que no se aprecia una tendencia hacia la progresividad del sistema tributario en ninguna parte y que *“los impuestos progresivos no sirven, por lo general, más que para compensar el mayor gravamen que se impone a las clases menos acomodadas por los impuestos sobre el consumo”*. Efecto que, como hemos comentado en detalle anteriormente, buscaba expresamente la reforma intentada por Cobian en 1910 sobre el Impuesto de Cédulas Personales, así como las posteriores propuestas frustradas de personalización de dicho gravamen y de introducción del impuesto personal sobre la renta en España hasta la CGR.

En cuanto al *“mínimo de existencia”*, su relación lógica con la igualdad de sacrificio se entiende al leer la explicación que da Eheberg: *“La normal capacidad tributaria de cada uno comienza una vez que se satisfacen las necesidades más perentorias de la vida y principia el goce de lo superfluo”*. Por ello, tras afirmar el principio de generalidad, esto es, *“que todo el que pueda pague el impuesto sea quien sea”*, se justifica como una excepción al mismo que *“no se someta a gravamen a aquellas personas cuya renta, ya se derive del trabajo o de la propiedad, no sea más que la suficiente para cubrir las más perentorias necesidades según el sentir general”*.

Esta correlación entre mínimo exento y progresividad, y su adopción en otros sistemas impositivos, ya fue advertida por los legisladores españoles. Así en su defensa en 1910 de la introducción de un *“impuesto de conjunto”* progresivo en el Impuesto de Derechos Reales en las sucesiones hereditarias, el Ministro Cobián utilizó, entre otros, el argumento de que *“el sistema español de contribuciones directas sobre el producto no tiene ningún mínimo exento, ni ninguna rebaja para las clases inferiores; el income tax inglés, sí.”*⁴⁰¹

Al igual que Eheberg, Alvarez de Cienfuegos reconocía que el punto débil de la teoría anterior era la construcción de la escala perfecta dadas las dificultades para hacerlo satisfaciendo todas las exigencias de la teoría y aun contando con el aparato matemático más complejo. En su opinión se habían conseguido *“brillantes aproximaciones, una vez dados los límites entre los que se tiene que mover la escala, y que, para la determinación de estos últimos, es suficiente un criterio aproximado de justicia distributiva”*. La escala debía detenerse en aquel punto en el cual pudiese rayar la expropiación, amenazando el ahorro o la formación del capital necesario. Además, una escala progresiva solo era

⁴⁰¹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, n.º 15, págs. 334-335.

posible en el impuesto global sobre la renta, en el impuesto sobre el patrimonio y en el que grava las herencias, pero no en los impuestos de consumos ni siquiera en los impuestos sobre las transmisiones.

La progresión permitía diferentes modalidades: en el sistema progresivo puro, la base imponible se va clasificando en categorías o escalones, y el tipo va aumentando con ellas. No debe confundirse con otra modalidad en la que la base imponible se va partiendo o segmentando en dichas categorías o escalones, a cada uno de los cuales le corresponde un tipo de gravamen, de modo que la cuota total se obtiene sumando las cuotas correspondientes a cada escalón o categoría.

La progresividad también podría alcanzarse, según Alvarez de Cienfuegos⁴⁰², aplicando un tipo fijo a la base que excediese de un “*mínimo de existencia*”. Por cierto, que el mínimo de existencia constituía una excepción al principio de generalidad (anteriormente referido) ya que se aceptaba dejar exenta parte de la renta del sujeto. Esta excepción se justificaba como un “*medio auxiliar para alcanzar una distribución proporcionada de la carga tributaria*”⁴⁰³. Según Alvarez de Cienfuegos, el mínimo de existencia era la “*renta mínima que se considera como la más baja que puede tenerse para subsistir el individuo, en cuyo caso nada debe detrarse de ella por parte del Estado en concepto de impuesto*” Finalmente, igualmente progresivo era aplicar el tipo de gravamen solo sobre una parte de los importes que integran la base imponible, lo que se denomina como “*procedimiento degresivo*”.

Hasta aquí se observa como Alvarez de Cienfuegos no se aparta, ni en los matices, de las posiciones doctrinales de Eheberg.

En cuanto a la segunda cuestión, esto es, la de que si dada la diferente naturaleza de las rentas, la realización de la justicia fiscal exigiría aplicar a cada una de ellas un diferente tipo impositivo, se refiere Eheberg⁴⁰⁴ a que en aras de la justicia distributiva se formula el principio o postulado de gravar en mayor cuantía la “*renta fundada*” que la “*no fundada*”. La primera es la que se percibe gracias a la tenencia de un capital o un patrimonio, mientras que la no fundada es la derivada del trabajo personal.

El fundamento de esta discriminación reside en la mayor duración, seguridad e independencia de la edad o del estado de salud de la persona, de la renta fundada.

⁴⁰² Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.96.

⁴⁰³ Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.93.

⁴⁰⁴ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 202-203.

Igualmente, el mayor gravamen de la renta fundada deriva del de igualdad de sacrificio puesto que la capacidad de obtener rentas con la ayuda de un capital o patrimonio no sufre menoscabo por la edad o la salud, mientras que la renta derivada del trabajo deja de obtenerse cuando el contribuyente no esté en condiciones de seguir realizando aquel. Por tanto, si el contribuyente que obtiene una renta no fundada pagase el mismo impuesto proporcional que el que obtiene solo una renta fundada, se le estaría dificultando reservar una parte de su renta para el momento de su jubilación o fallecimiento.

El corolario de esa cualidad es que la persona que solo percibe la renta de su trabajo debería preservar una parte de ella para el caso de que, por enfermedad, invalidez, avanzada edad o paro, no pueda seguir trabajando. Asimismo, en el supuesto de que tuviese familia dependiente, debería constituir una pensión de viudedad u orfandad. La desgravación relativa de la renta no fundada respecto a la fundada buscaría incentivar las anteriores conductas. No obstante, según Egeberg, la citada diferenciación sería menor en el caso de rentas de trabajo elevadas, seguras, uniformes y duraderas.

Según Egeberg, si la ley del impuesto sobre la renta no grava en mayor medida la renta procedente de *“fuentes fundadas”*, el postulado de la justicia requerirá que el citado impuesto sea complementado por otros que tengan *“la mayor capacidad de prestación de las rentas fundadas”*.

Esto podría lograrse por diversas vías: En el propio impuesto general sobre la renta, con un mayor tipo de gravamen a la renta derivada del patrimonio, *“superponiendo al impuesto general”*⁴⁰⁵ nuevos impuestos de producto sobre la propiedad de diferente naturaleza (territorial, industrial o mobiliaria), o bien combinando el impuesto sobre la renta con un impuesto sobre el patrimonio.

Por su lado Alvarez de Cienfuegos⁴⁰⁶ nos dice que la distinción relevante es entre *“rentas rentadas o fundadas”*, es decir, las que proceden de la posesión de capitales y las originadas únicamente por el trabajo personal.

El autor da por hecho que las rentas fundadas deben quedar sujetas a un recargo al gozar de *“mayor permanencia y seguridad”* (no estando tan expuestas a las contingencias de muerte o enfermedad del sujeto), y permitir a su perceptor dedicarse a otro tipo de actividades. Esa tributación agravada puede lograrse bien diferenciando dentro del impuesto global sobre la renta las rentas por su origen, bien manteniendo junto a aquel

⁴⁰⁵ Egeberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 203.

⁴⁰⁶ Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.96.

los impuestos de producto sobre la propiedad territorial, la industria y los capitales, o bien mediante un impuesto complementario sobre el patrimonio.

Como puede verse, la coincidencia entre Alvarez de Cienfuegos y Eheberg sobre esta segunda cuestión es casi total. Sin embargo, más adelante, Eheberg afirma categóricamente que el impuesto general sobre la renta no es la figura tributaria adecuada para efectuar la citada discriminación entre rentas fundadas y no fundadas: “(...) *hay que tener en cuenta que no existe un método adecuado para gravar equitativamente la distinta capacidad de prestación de la renta fundada y de la no fundada apelando solamente al impuesto general sobre la renta, de modo que para complementar este no se podrá prescindir de un gravamen especial de la renta fundada*”⁴⁰⁷.

Esta idea es la que se recogerá en las Exposiciones de Motivos, tanto del Proyecto Cobián como de la Ley de la Contribución General sobre la Renta, en este caso, con una genuina redacción que, conociendo al coautor de la citada Ley y al de la traducción de Eheberg se podría considerar una auto cita: “*La técnica y la política han reconocido de consuno que la llamada renta fundada debe gravarse con mayor rigor. Pero la moderna investigación pone en muy serios reparos a que pueda ser la contribución personal sobre la renta el instrumento adecuado para diversificar los gravámenes en atención a las fuentes de que los ingresos procedan. La integridad del problema queda en pie para abordarlo en etapas sucesivas a las que inaugura este proyecto*”.

Así pues, ya solo quedaba decantarse por mantener los impuestos de producto como impuestos sobre las rentas fundadas, complementarios del impuesto personal sobre la renta, o suprimir aquellos y sustituirlos en esa función discriminatoria por un impuesto sobre el patrimonio.

Observando la diversidad de las respuestas en las diferentes legislaciones, Eheberg⁴⁰⁸ parece llegar a la conclusión de que “*el modo más sencillo y rápido*” de alcanzar los citados fines, en aquellos Estados en que se hubiese desarrollado el sistema de impuestos de producto hasta completarlo, era optar por el mantener los impuestos de producto, como “*impuestos complementarios del de la renta*”, con ciertas modificaciones (reducción de los tipos de gravamen y desgravación de las utilidades del trabajo). Eheberg⁴⁰⁹ también se refiere a estos impuestos como “*catastros especiales*” sobre los productos de la

⁴⁰⁷ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 302.

⁴⁰⁸ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 301.

⁴⁰⁹ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 302.

propiedad inmueble, de la industria y del capital que tendrían una función similar a la del impuesto sobre patrimonio si tuviesen en cuenta “*los valores patrimoniales*”. Desde el punto de vista recaudatorio, los rendimientos de dichos impuestos ya eran conocidos a diferencia de lo que sucedería al implantar un nuevo impuesto como el de patrimonio.

Asimismo, esta es la razón por la que la Comisión que elaboró el Dictamen de 1927 abogará por el mantenimiento de los impuestos de producto, si bien con una reducción de tipos de imposición “*en la cuantía correspondiente a la carga impuesta a la contribución personal*”⁴¹⁰. Idea que llevara al Ministro Carner, en su defensa del Proyecto de Ley de la CGR, durante las cortes de la República⁴¹¹, a calificar el nuevo gravamen personal como un impuesto complementario o superpuesto a los impuestos de producto.

La última cuestión que se planteaba Alvarez de Cienfuegos es la de la compatibilidad con el principio de justicia distributiva de la existencia de doble imposición, por el hecho de la existencia de múltiples impuestos. Al final todos ellos recaen sobre una misma fuente tributaria: la renta o el patrimonio.

Dicha doble imposición puede estar causada por los impuestos o recargos municipales que gravan a personas u objetos que ya han sido gravados por el Estado. El autor se refiere también a la doble imposición internacional, derivada de la libertad de tránsito, y a la existencia de impuestos de producto que aplican en función del territorio en que se halle el objeto gravado, mientras que en el Estado de residencia o domicilio el sujeto puede estar obligado a ingresar un impuesto personal.

Teóricamente, la solución al problema de la doble imposición sería establecer el impuesto único, pero como veremos a continuación, la doctrina de la época le achacaba al mismo una serie de defectos.

2.3.1.3. *Los defectos del impuesto único*

En Eheberg encontramos formulada la tesis de la resistencia a sustituir los antiguos impuestos de producto por una contribución personal y única sobre la renta y, en cambio, la de la necesidad de mantener junto al impuesto personal sobre la renta dichos impuestos si bien mejorados.

⁴¹⁰ Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., página 292.

⁴¹¹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 15 de diciembre de 1932, n.º 276, p.10222.

Eheberg constata que, aunque al finalizar el siglo XVIII se creyó *“hallar el ideal de la imposición en el impuesto único y progresivo sobre la renta”*⁴¹², en ningún sitio se ha llevado a la práctica completamente. En opinión de Eheberg, ello se debe a los *“graves reparos”* de dicho ideal. En primer lugar, porque el impuesto sobre la renta presupone algo que Eheberg consideraba totalmente irreal: *“Una gran dosis de moralidad en el contribuyente”* ya que debía proporcionar los datos que debían servir de base a la estimación de su base imponible. Eheberg se refería al problema del fraude fiscal en Alemania como algo recurrente. En Prusia, entre 1900 y 1908, el porcentaje de declaraciones del impuesto sobre la renta rectificadas ascendieron al 24% de todas las presentadas, descubriéndose una ocultación del 34% del rendimiento total del impuesto. Por ello, podía afirmarse que *“hoy se acepta unánimemente que el impuesto sobre la renta debe asentarse esencialmente sobre la propia declaración del contribuyente, y también, que esta, como enseña la experiencia, está muy lejos de dar resultados plenamente satisfactorios”*⁴¹³.

Ello se debía a que *“la conciencia tributaria no ha llegado a adquirir el grado de sensibilidad preciso y la moral pública no la refuerza, pues esta juzga las defraudaciones fiscales más benignamente que los delitos contra el patrimonio de los particulares”*⁴¹⁴. En otro capítulo de su obra afirmaba *“que no se puede contar en general con la escrupulosidad del contribuyente en cuestiones tributarias”*⁴¹⁵. Por este motivo, Eheberg concluía que *“la declaración sin control y sin sanción no tiene valor alguno”* y que la obligación de declaración del contribuyente debía establecerse con carácter coactivo, con sanciones eficaces y medidas de control (tales como el examen de los libros y empresas del contribuyente). Según Eheberg, como la experiencia práctica no invitaba al optimismo y se extendía el convencimiento de que las multas o penas pecuniarias no eran suficientes, *“en muchas leyes modernas”* se empezaba a castigar con penas de privación de libertad y de los derechos civiles las infracciones graves de las leyes tributarias. Para Eheberg, además, el mejor medio de ejercer el control a posteriori era mediante el establecimiento de un impuesto general sobre la herencia.

⁴¹² Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 215.

⁴¹³ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 310.

⁴¹⁴ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 231.

⁴¹⁵ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 311.

De forma más sintética Álvarez de Cienfuegos⁴¹⁶ se refería también a los inconvenientes de gestionar un impuesto basándose únicamente en la declaración del contribuyente. Pero además también hacía una alusión al incremento del fraude que nos recuerda mucho a las palabras de Eheberg: *“El hecho de que se falseen las declaraciones aún en los países de una mayor conciencia tributaria y técnica fiscal más perfecta, no debe estimarse como argumento para detener la implantación de impuestos justos que las suponen”*. A continuación, además de a la aplicación de un régimen sancionador el autor español apelaba a una *“labor de años”* de perfeccionamiento del impuesto y de educación del contribuyente.

Asimismo, el impuesto sobre la renta también presupone *“el conocimiento detallado”* por parte del funcionario encargado de determinar dicha renta, hipótesis con la que, según Eheberg, tampoco se podía contar. La falta de ese conocimiento y, por tanto, la posibilidad de valorar erróneamente la renta del contribuyente en un sistema de impuesto único podía dañar mucho más al contribuyente y por tanto constituir un acicate mayor para la defraudación.

El *“segundo reparo”* que Eheberg veía en establecer un impuesto global único sobre la renta era que, teniendo en cuenta *“el carácter e instintos del contribuyente”*, el exigir el pago de una cantidad mayor de una sola vez podía percibirse como más *“gravoso”* o causar mayor *“desagrado”* que el pago de menores cantidades a través de una pluralidad de impuestos. Según Eheberg, para establecer la exacción única era necesario que aumentase *“el patriotismo, la ilustración y el sentido de la comunidad de los contribuyentes”*. A este sustrato social poco favorable aludía Carner⁴¹⁷ cuando se refería en marzo de 1932 en las Cortes a la *“realidad histórica”* del *“pueblo”* *“con sus prejuicios, con sus ideas, con sus hábitos, con una cantidad enorme de analfabetos, con una falta de preparación para la vida ciudadana extraordinaria, (...)”*.

Por último, Eheberg consideraba que el impuesto único encontraría *“dificultades insuperables”* para tener en cuenta todas las fuentes de renta imponible del contribuyente. También se refiere⁴¹⁸ a su *“fracaso”* relativo cuando la economía está en una situación desfavorable, como sucede con los impuestos sobre el tráfico y sobre el gasto. De lo cual

⁴¹⁶ Álvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.109.

⁴¹⁷ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 31 de marzo de 1932, n.º 147, p.4924.

⁴¹⁸ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 214.

se deriva que para poder hacer frente a las crecientes necesidades del Estado en todas las fases del ciclo económico sea conveniente mantener los impuestos de producto.

Sin embargo, Eheberg defiende que el impuesto sobre la renta *“bien graduado”* es el instrumento tributario más adecuado para, en caso de necesidad, conseguir una inmediata elevación de la recaudación sin infringir los que él consideraba los *“supremos principios tributarios”* de la justicia y la igualdad.

Alvarez de Cienfuegos⁴¹⁹ se refiere también al *“ideal del llamado impuesto único”* cuyo origen sitúa en el impuesto único sobre el producto neto de la tierra de los fisiócratas, aunque en la época debía entenderse como *“un solo impuesto progresivo sobre las rentas globales”*. Aunque reconoce que su exacción sería *“cómoda y barata”*, el autor español reproduce casi literalmente el análisis de Eheberg, considerando que las *“dificultades”* para implantar el mismo *“son insuperables”*: *“El peso de la carga lo sentirían los contribuyentes en proporciones insoportables; aumentaría hasta lo increíble el aliciente que implica defraudar al fisco; la administración debería ser perfecta, ya que los errores en las estimaciones se traducirían en pérdidas incalculables; el sentimiento de honradez fiscal debería ser tan exquisito, que la falsedad solo apareciera como excepción.”*

Según Alvarez de Cienfuegos el impuesto único había sido adoptado por los partidos socialistas como su *“programa mínimo”*, el cual debía absorber la totalidad de la ganancia de la tierra por considerarla *“no ganada”* debido a circunstancias de carácter social. En su opinión, los partidarios de este ideal pecaban de optimistas en cuanto a que con este instrumento se pudiesen atender todas las necesidades financieras de un Estado moderno.

2.3.1.4. *El impuesto personal sobre la renta*

Según comenta Eheberg⁴²⁰ *“la forma más simple del impuesto personal”* es la capitación en la que la persona era al mismo tiempo el sujeto y el objeto del gravamen. Se trataba de un impuesto por medio del cual se percibía la misma cantidad de cada persona o cabeza sometida al mismo (en cuanto individuo o *“jefe de familia”*), con independencia de la renta o patrimonio del sujeto obligado, y sin diferenciar por clases, edad o sexo. Solo se podía justificar en sociedades poco desarrolladas política y económicamente o bien cuando se establecía a modo de impuesto único sobre las personas con menor renta, de igual modo que los impuestos indirectos sobre el pan, la sal u otros artículos de primera

⁴¹⁹ Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.127.

⁴²⁰ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 304.

necesidad. En ocasiones, por ejemplo, la Contribución directa española de 1813, la distribución del cupo se hacía por municipios u otras corporaciones locales o profesionales, en función de la presunta capacidad del contribuyente, por lo que la capitación era solo nominal.

El impuesto de clases, que existió en Prusia durante el siglo XIX (y también en España, con el Impuesto de Cédulas Personales en vigor nada menos que hasta 1943), según Eheberg⁴²¹, “*constituye conceptual e históricamente una fase superior en la evolución del impuesto personal hacia el impuesto sobre la renta propiamente dicho*”, ya que la cuantía del impuesto se hace depender en alguna medida de la capacidad económica del contribuyente. Primitivamente el impuesto estaba en conexión con el estamento o clase social al que pertenecía el contribuyente. Posteriormente, se le empezó a clasificar en diferentes clases en atención a signos externos de riqueza, a su situación económica o al tipo de renta. Cuanto mayor era el número de esas clases y menor la distancia entre unas y otras más se aproximaba el impuesto de clases al impuesto sobre la renta.

Aunque significaba “*un progreso relativo*”, en la época en la que escribe Eheberg, no se consideraba “*un instrumento adecuado para lograr una justa distribución del gravamen entre los contribuyentes*” puesto que se basaba en una estimación aproximada de la capacidad de prestación del contribuyente.

En comparación con el de clases, según Eheberg⁴²², “*la naturaleza del impuesto sobre la renta propiamente dicho consiste en que aquí se procura gravar a cada uno en la relación más exacta que sea posible con la renta de que disfrute*”. En cuanto al concepto de renta, Eheberg se remite al que reflejaba en aquel momento la legislación del “Reich” alemán, es decir, la Ley de 30 de marzo de 1920. Incluía “*la suma de todos los ingresos que el contribuyente perciba*” con independencia de su fuente u origen (posesión de capitales, de terrenos destinados a uso agrícola o ganadero, edificios, de actividades comerciales o industriales, del ejercicio de una profesión o trabajo y de otros negocios lucrativos). Según Eheberg se trataba de “*la renta total*” pues, a diferencia de la legislación anterior, incluía no solo las “*percepciones fijas, seguras y permanentes*” sino también las “*variables, inseguras y temporales*” como “*las ganancias ocasionales y de coyuntura*”. Únicamente quedaban excluidos los incrementos de patrimonio denominados “*casuales*”, esto es las herencias, donaciones y premios de lotería, que estaban sujetos a otros impuestos.

⁴²¹ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 305-306.

⁴²² Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 308.

Según Eheberg, la renta total no da todavía una medida de la capacidad de prestación del contribuyente, pero es una condición necesaria para poder deducir los gastos incurridos para su obtención y conservación, así como los intereses de las deudas y para tener en cuenta la situación personal del contribuyente, de tal modo que el impuesto acabe gravando *“la renta real y efectiva”* que es *“lo característico de todas las leyes de impuestos sobre la renta”*. A continuación, el autor enumera otras ventajas del impuesto sobre la renta: la facilidad de graduación del impuesto y para seguir las oscilaciones de la renta mediante la elevación de los tipos de gravamen, los menores gastos de percepción que los impuestos de producto, la posibilidad de *“eximir el mínimo necesario para la existencia del contribuyente”*, la resolución de la cuestión de la progresividad del gravamen y, finalmente, que el impuesto sobre la renta puede adoptarse como *“complemento”* de otros impuestos menos elásticos (como los de producto).

Según Eheberg⁴²³, *“toda la evolución de la vida económica con sus complicadas relaciones de crédito y deuda y con la progresiva integración de la renta individual en las más diversas fuentes conduce necesariamente a la imposición sobre la renta”*. Sin embargo, las ventajas anteriores se ven sustancialmente amenazadas por *“los grandes inconvenientes”* que plantea la aplicación del impuesto sobre la renta en la práctica.

La principal dificultad es la de *“determinar con aproximada seguridad la cuantía de la renta imponible”*⁴²⁴. La determinación de la renta puede hacerse por estimación, en base a la declaración del contribuyente o por un procedimiento mixto. *“Hoy se acepta casi unánimemente que el impuesto sobre la renta debe asentarse esencialmente sobre la propia declaración del contribuyente”*. Sin embargo, los resultados de este mecanismo no son satisfactorios. Por un lado, porque hay una gran masa de pequeños contribuyentes (agricultores e industriales) que no están en situación de precisar la cuantía de su renta, aunque al tratarse de cuotas pequeñas según Eheberg no es tan grave. Pero por otro, porque en lo que se refiere a la gran generalidad de los contribuyentes *“no se puede contar en general con la escrupulosidad del contribuyente en cuestiones tributarias”*.

Para facilitar el cobro del impuesto, se recurre a la retención directa o indirecta en la fuente por parte del deudor o pagador de la renta (ya sea empleador, prestatario o arrendatario). De esta forma se asegura el pago del impuesto, pero puede dificultar la difusión sobre el destinatario. Además, se pierde la conexión entre los ingresos obtenidos

⁴²³ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 309.

⁴²⁴ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 310.

por el contribuyente de las distintas fuentes y la renta total dificultando la progresión y la consideración al calcular la cuota de gravamen de las circunstancias personales.

Por eso Eheberg⁴²⁵ consideraba que había que “*educar y formar poco a poco la conciencia tributaria del contribuyente*”, intentando “*eleva al nivel de la parte más selecta de la población a los que espiritual o moralmente quedaron rezagados, empleando para ello los medios coactivos adecuados*”, para que la declaración del contribuyente fuese (también en la práctica) el mecanismo fundamental para la determinación de la renta y liquidación del gravamen por la Administración.

Así que Eheberg propugnaba que se estableciese la obligación del contribuyente de presentar una “*declaración sistematizada de su renta clasificada por las principales fuentes de percepción*”. Dicha declaración debía ser examinada posteriormente por una comisión técnica. En caso de detectarse falsedades deberían imponerse severas sanciones. En ausencia de declaración, la Administración debería estimar la cuantía de la renta privando al contribuyente el derecho a reclamar.

Según Alvarez de Cienfuegos⁴²⁶, la parte más complicada del proceso de exacción de los impuestos es la determinación del objeto y base de la imposición, función que se puede realizar mediante la declaración del contribuyente o bien de otras personas que se encuentren ligados a aquel por relaciones económicas (por ejemplo, el empleador), la estimación directa por parte de la Administración y el sistema indiciario. En teoría, “*se puede afirmar que el grado de perfeccionamiento alcanzado por un sistema fiscal, se mide por la importancia que confiere a la declaración para la cobranza de ciertos impuestos, principalmente los directos*”, debido a que sobre esa base se puede gravar la capacidad económica efectiva y, por tanto, hacerlo con progresividad. Siempre será necesario una actuación comprobadora de la Administración, o una estimación complementaria; pero además, señala Alvarez de Cienfuegos, la anterior afirmación se ve cuestionada por la realidad cuando las declaraciones no son ciertas o exactas, bien por falta de honestidad, por capacidad para estimar la riqueza o la renta, o bien porque la Administración no ha alcanzado el grado de perfeccionamiento necesario en su labor de comprobación de lo declarado por el contribuyente. Para que la gestión basada en la declaración del contribuyente tenga éxito es necesario que la Administración tenga

⁴²⁵ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 311.

⁴²⁶ Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.108-110.

amplias facultades de investigación e intromisión en las actividades y negocios privados del contribuyente y exista un sistema sancionador severo y eficaz.

Como la estimación directa por la Administración, en el caso de impuestos globales sobre la renta y el patrimonio, se considera que es fuente de arbitrariedades, pudiera parecer que el sistema indiciario o de signos externos tiene muchas ventajas, dado que la Administración no tiene discrecionalidad para estimar la base imponible ni capacidad para inmiscuirse en la esfera privada del contribuyente.

Sin embargo, según Alvarez de Cienfuegos, esas ventajas *“son más aparentes que reales”*, debido a que los signos externos *“son un índice tan poco aproximado de la riqueza imponible, que con su utilización rara vez deja de violarse el principio de la uniformidad de la carga tributaria”*.

Frente a los impuestos de producto, que gravan *“la renta en el momento en que se origina en los diferentes sectores de la producción”*⁴²⁷, y por eso se dice que tienen un carácter real u objetivo; los impuestos personales y subjetivos son los que *“recaen sobre las utilidades y beneficios, en el momento subsiguiente en su circulación (...) aquel en que tales productos pasan a constituir el ingreso de una economía individual”*. Por ello, nos dice Alvarez de Cienfuegos, que en su concepción y estructuración predominan *“las consideraciones nacidas de las circunstancias que concurren en estas economías individuales, frente a la consideración objetiva de la fuente de la renta”*.

Alvarez de Cienfuegos⁴²⁸ comenta que los impuestos reales *“son propios de países que no han alcanzado un gran desenvolvimiento industrial, en que las relaciones económicas revisten cierta sencillez, no son muy grandes las diferencias de clase y las capacidades industriales se mantienen dentro de un cierto nivel”*.

Según Alvarez de Cienfuegos en los sistemas tributarios modernos solo existen dos impuestos personales, el impuesto sobre la renta y el impuesto sobre el patrimonio. Y como este se ha configurado como complementario del primero, *“puede decirse que la clave de toda la imposición personal está constituida por el impuesto general sobre la renta”*. Esta es una expresión que nos recuerda a la utilizada en el Proyecto de Ley del Impuesto de Cédulas Personales de Cobián y que volveremos a encontrar en la Exposición de motivos del Proyecto de Ley de la Contribución General sobre la Renta de 1932.

⁴²⁷ Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.212.

⁴²⁸ Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.120.

Como Eheberg, al tratar del impuesto personal sobre la renta, Alvarez de Cienfuegos⁴²⁹ también sitúa históricamente la figura como “*de los que más tarde aparecen en el desarrollo histórico de los regímenes fiscales*”. Ello, según el autor, es porque la implantación del tributo requiere condiciones económicas, políticas, financieras y administrativas que únicamente concurren en los modernos Estados. Desde el punto de vista económico, “*un amplio desarrollo de la economía monetaria y de las diversas actividades productivas*”; políticamente precisa que se acepte de forma “*indiscutida*” que todos los ciudadanos son iguales en el reparto de las cargas tributarias y, por tanto, financieramente, dicha distribución debe hacerse principalmente según la capacidad económica o de prestación individual. Finalmente, para realizar los principios de igualdad y de capacidad económica, es necesario “*un amplio desarrollo y perfeccionamiento de los órganos fiscales de la Administración*”.

Al enumerar las ventajas del impuesto personal sobre la renta, encontramos una coincidencia casi literal con Eheberg. Alvarez de Cienfuegos señala que permite emplear la escala progresiva, facilita la deducción de gastos para llegar a la renta neta, y “*hace posible la desgravación de las rentas mínimas*”; “*introduce un elemento de gran movilidad en el sistema impositivo, capaz de adaptarse a las oscilaciones de la coyuntura*”; los gastos de exacción no son extraordinariamente elevados. Además, como decía el autor alemán, el impuesto podía funcionar como complementario de los impuestos de producto “*porque la movilidad y elasticidad que le caracterizan compensan la rigidez de los otros*”.

Como Eheberg, Alvarez de Cienfuegos⁴³⁰ se refiere al concepto de renta considerando que las opiniones existentes al respecto se pueden resumir en dos, que coinciden con las dos concepciones a que se refería Eheberg. A diferencia de este, que se fijaba solo en la legislación alemana, el autor español lo hace de forma genérica. Una primera definición de renta que nos da es la de “*los bienes de que dispone y puede consumir una economía determinada durante un periodo de tiempo sin minorar el patrimonio existente al comienzo del mismo*”. La renta se equipara al aumento patrimonial experimentado durante el citado periodo e incluiría ganancias extraordinarias, regalos, premios de lotería, etc. Como puede observarse coincidiría con “*la renta total*” a la que se refería Eheberg salvo por las “*ganancias casuales*” (donaciones, herencias, premios).

⁴²⁹ Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.213.

⁴³⁰ Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.214-215.

En la otra definición, a la que también se refería Eheberg, solo se incluían los ingresos percibidos durante un periodo determinado “y que dimanen de una fuente de naturaleza permanente”.

Alvarez de Cienfuegos explica que las exenciones totales o parciales del impuesto se admiten en base a consideraciones relacionadas con las circunstancias del sujeto, como es el caso de lo que denomina “*mínimo de existencia*”: “*aquella parte de la renta que se considera imprescindible para satisfacer las necesidades mínimas de existencia*”. Esta definición es prácticamente igual a la que nos daba Eheberg. Sin embargo, también aporta la teoría alternativa de que en realidad el mínimo de existencia es una forma de compensar a los menos dotados económicamente del mayor gravamen que soportan por dificultades técnicas del sistema impositivo, o por los impuestos de aduanas y de consumos.

Asimismo, como hacía Eheberg, el autor español señala que la base de la imposición tiene que ser “*la renta neta o líquida*”, para calcular la cual habrá que deducir los “*gastos necesarios para adquirirla, administrarla y conservarla*” (lo cual incluye los gastos de amortización, primas de seguro de vida, intereses de las deudas y otras cargas que se autoricen). Igualmente, se refiere a las reducciones del impuesto atendiendo a circunstancias personales como el número de hijos, viudedad, orfandad, etc.

Alvarez de Cienfuegos⁴³¹ también se refiere a las dificultades para determinar la base del impuesto en términos muy parecidos a Eheberg. El autor español considera la declaración del contribuyente como procedimiento “*fundamental*” para determinar la base. Pero lamenta, como el autor alemán, los problemas causados por la falta de conciencia tributaria de un gran número de contribuyentes refiriéndose implícitamente a la situación experimentada por Alemania después de la Primera Guerra Mundial: “*La experiencia ha demostrado que la falsedad y la ocultación encuentran numerosos prosélitos aun en los países de conciencia fiscal más elevada*”. Por ello, el Estado ha tenido que dedicarse a comprobar las declaraciones e incluso realizarlas en lugar del contribuyente, a través de organismos que pueden ser puramente administrativos o mixtos, esto es, compuestos por contribuyentes y funcionarios, dependiendo del grado de cooperación ciudadana.

Al referirse a como acometer el fenómeno anterior, Alvarez de Cienfuegos utiliza casi las mismas expresiones que Eheberg. Alvarez de Cienfuegos considera que hay que “*crear poco a poco el grado de conciencia fiscal que el funcionamiento perfecto de este impuesto*

⁴³¹ Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.216.

requiere". Cuando la Administración tuviese que preparar la declaración por la omisión del contribuyente, propone que se le impida impugnar las estimaciones de renta realizadas por los organismos o comisiones anteriormente mencionados. El autor propone también que se establezca un sistema de "*sanciones penales*" eso sí a aplicar con "*exquisito tacto*".

En relación con la determinación de la renta, sin duda por la familiaridad con la situación española, Alvarez de Cienfuegos se refiere al sistema indiciario establecido en algunas legislaciones, en el que se toma como base para estimar la renta determinados gastos (número de criados, de coches, etc), por considerar que tienen una relación directa con la capacidad económica del sujeto y, por tanto, con el importe de su renta. En opinión de nuestro autor, ya anticipada anteriormente, el método indiciario "*no tiene más justificación que el no contar la administración encargada de la liquidación del impuesto, de los órganos adecuados para la determinación directa de las bases*".

Finalmente, Alvarez de Cienfuegos⁴³² se refiere a "*los dos tipos esenciales con arreglo a los cuales puede ser estructurado y organizado*" el impuesto personal sobre la renta: el "*impuesto sintético*" al que correspondía el impuesto alemán, "*que grava la renta del contribuyente como un todo, sin consideración a la procedencia de las partes que la integran*"; y el "*impuesto analítico*", establecido en Inglaterra, el cual "*busca la renta en las distintas fuentes de donde procede (industria, agricultura, trabajo personal, propiedad inmueble, capital mobiliario)*".

2.3.1.5. *El proceso de reforma fiscal*

Según Fuentes Quintana⁴³³ y Aracil⁴³⁴, respecto de la cuestión y los problemas de la reforma tributaria, fue Adolfo Wagner quien ejerció mayor influencia sobre Flores de Lemus. Para Eheberg⁴³⁵ el "Finanzwissenschaft" de Wagner, "*tratado monumental*" publicado en cuatro partes y varios tomos desde 1877 hasta 1901, "*es la más importante aportación científica de la actualidad al campo de la hacienda pública*". La influencia del autor alemán se manifestaba en la adopción de tres planteamientos. En primer lugar, el de "*la complejidad de variables que condicionan la evolución de los impuestos de una*

⁴³² Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.214.

⁴³³ Fuentes Quintana, E., "La ideología de la reforma tributaria silenciosa" en *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit., página 309-310.

⁴³⁴ Aracil Fernandez, M.J., "El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España", cit., p.8.

⁴³⁵ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, cit., p.33.

sociedad”, debiendo distinguirse tres tipos de condiciones para la aceptación u generalización de los tributos y de cualquier reforma fiscal: la función recaudatoria, el aspecto jurídico y el de política económica, ya que los impuestos son instrumentos de organización económica de la sociedad. De ahí que, como señale Fuentes Quintana, “*el proceso de reforma tributaria dependa de un conocimiento detallado de la estructura social y económica del país que trata de realizarla*”, del cual debe derivarse “*el plan más adecuado para guiar los cambios de la imposición*”. En segundo lugar, la aceptación del principio de capacidad de pago que era la interpretación dominante en Alemania, formulada sobre todo por F.J. Neumann y A. Wagner, el cual debía materializarse, según Aracil, en “*la introducción de un impuesto sobre la renta, personal y progresivo, al mismo tiempo que se produce una sustitución paulatina de los impuestos de consumos*”. Finalmente, la consideración de los impuestos locales en la estructura impositiva alemana.

En relación con la reforma de la imposición directa, que es el terreno en el que nos movemos en este trabajo, en la obra a que nos venimos refiriendo, Eheberg muestra los tres caminos que en su opinión existían para reformar el defectuoso sistema de impuestos de producto. El primero era el de suprimir estos últimos y sustituirlos por el impuesto general sobre la renta. Este era “*el más radical, puesto que se ataca a la raíz de los defectos de la imposición de producto, pero es cuestionable que el tránsito requerido por tal procedimiento sea satisfactorio si se efectúa de golpe*”⁴³⁶.

Teniendo en cuenta el primero de los “*reparos*” o inconvenientes del impuesto general sobre la renta, Eheberg consideraba que, aunque en teoría dicho impuesto era superior a los impuestos de producto al gravar la capacidad económica o “*de prestación*” efectiva y no una “*capacidad meramente presunta*”, esta evolución no se podía efectuar rápidamente. Y ello por dos motivos a los que ya se ha aludido. Por un lado, para dar tiempo a los contribuyentes habituados a pagar los antiguos impuestos de producto a acostumbrarse lentamente a la transición al impuesto personal sobre la renta (“*educándolos previamente para la implantación del impuesto sobre la renta*”); y por otro, para permitir un proceso de adaptación similar en el caso de los funcionarios encargados de estimar la base del gravamen y revisar las declaraciones.

Los otros dos caminos eran el de transformar los impuestos de producto en impuestos especiales sobre la renta (teniendo en cuenta en cada uno de ellos la situación individual

⁴³⁶ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 302.

del contribuyente), o conservar los impuestos de producto como impuestos complementarios del de la renta, reduciendo sus tipos de gravamen y eliminando el impuesto sobre las utilidades procedentes del trabajo.

En la encrucijada anterior, Eheberg consideraba “*imprescindible en la situación presente la pluralidad de impuestos*”⁴³⁷, pero aclaraba que todo el sistema de impuestos debía someterse a “*los postulados de la justicia y de la economía nacional*” de forma que constituyese un “*todo uniforme*”⁴³⁸. Por ello, el autor al que venimos siguiendo desechaba la alternativa de transformar los impuestos de producto en impuestos especiales sobre la renta ya que, aunque en los mismos se introdujesen cambios concretos, no se solucionarían los defectos anejos a su naturaleza de impuestos de producto.

En opinión de Eheberg⁴³⁹, en los citados impuestos no podían regularse de “*un modo satisfactorio*”, “*los finos problemas de la imposición, cuya solución reclama justamente el progreso del régimen tributario en la época contemporánea*”, esto es, la consideración de la situación personal del contribuyente, la deducción de las cargas financieras y gastos de obtención de las rentas y el establecimiento de una escala de gravamen progresiva adecuada. Además, tampoco podía conseguirse una justa distribución de la carga tributaria sobre cada clase de producto si todos los productos no se “*funden en una unidad superior: la renta global del contribuyente.*”

Los “finos problemas” a los que se refería Eheberg eran los elementos fundamentales de lo que, como ya hemos comentado, el historiador Comín⁴⁴⁰ bautizó como la “*nueva ideología fiscal*” que se asentó en España en las dos primeras décadas del siglo XX.

2.3.2. Los informes de la Administración

Según nos cuenta María José Aracil⁴⁴¹, Flores de Lemus había obtenido en 1904 la cátedra de Economía Política y Hacienda Pública en la Facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona, y se había incorporado en comisión de servicio al Ministerio de Hacienda en

⁴³⁷ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 216.

⁴³⁸ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 193.

⁴³⁹ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 302.

⁴⁴⁰ Comín F., “Presentación”, en Fuentes Quintana Enrique, *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit. p. XXVIII.

⁴⁴¹ Aracil Fernández, M.J., “El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España”, cit., p.9.

septiembre de 1906. Según Velarde⁴⁴², entre 1907 y 1908 fue Jefe de Estadística de la Inspección General de Hacienda. En 1911 fue nombrado Jefe de Sección de Estadística tanto en la Dirección General de Contribuciones como en la Subsecretaría del Ministerio de Hacienda, en virtud del Real Decreto de 1 de enero de 1911 (Gaceta de Madrid de 1 de enero), ocupando desde 1924 la misma posición en la Dirección General de Rentas Públicas que sustituyó a la anterior. A caballo entre la universidad en Barcelona y el ministerio en Madrid, según Fuentes Quintana⁴⁴³ sus primeros trabajos se centran en el Impuesto de Consumos ya que en enero de 1907 es adscrito a la Comisión Consultiva para la Transformación de dicho impuesto. Vuelve de nuevo a Madrid para redactar el texto del *“Proyecto de Ley reformando el impuesto de consumos, modificando las relaciones económicas de la Hacienda general con las locales y autorizando la creación de determinados arbitrios municipales”*, presentado por Cobián al parlamento en 1910. De entre los factores que explican la dedicación prioritaria de Flores de Lemus a trabajar por la reforma tributaria desde la Administración (postergando su carrera académica), que Fuentes Quintana estudio en profundidad en su artículo ya citado *“La ideología de la reforma tributaria silenciosa”*, parecen especialmente relevantes para este trabajo el de su formación germánica y el de la influencia que en Flores pudo tener la evolución del sistema tributario y sus reformas en los distintos países europeos en la transición del siglo XIX al XX. Como ha señalado María José Aracil⁴⁴⁴, *“de todas las influencias que se ejercieron sobre el profesor Flores de Lemus, las específicas del campo de la Hacienda Pública provinieron esencialmente de Alemania”*.

Velarde⁴⁴⁵, en cambio apunta a las causas más profundas, que parecen una vocación política y de servicio público, y una estrecha relación con altas personalidades políticas. Nos informa este autor de que Flores fue reclamado de Alemania nada menos que por Raimundo Fernandez Villaverde, entonces Presidente del Consejo de Ministros, nombrándosele profesor de la Escuela de Estudios Superiores del Ateneo de Madrid (antes de que tuviese que tomar posesión de la cátedra de Barcelona), e iniciando una relación de colaboración con el político conservador Antonio Garcia Alix (que entre otros

⁴⁴² Velarde Fuertes, J., *Flores de Lemus ante la economía española*, cit. p.28.

⁴⁴³ Fuentes Quintana E., “La ideología de la reforma tributaria silenciosa” en *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit., página 292.

⁴⁴⁴ Aracil Fernandez, M.J., *El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España*, cit., p.8.

⁴⁴⁵ Velarde Fuertes, J., *Flores de Lemus ante la economía española*, cit. p.12.

cargos también había desempeñado el de Ministro de Hacienda). Según Velarde⁴⁴⁶, fruto de esa relación fueron las cartas publicadas posteriormente de Flores a García Alix, y una obra poco conocida de este (*“El presupuesto de reconstrucción. Política comercial. Banco y Tesoro. Subsistencias”*), que se nutre fundamentalmente de las ideas de Flores. Según Velarde, se trataba de *“un proyecto de programa económico del partido conservador”*, *“una segunda parte del plan de Villaverde”*, que *“tiene una gran riqueza de datos y está lleno de una tan considerable dosis de buen sentido, que la puesta en práctica de sus directrices por un partido político de arraigo seguramente hubiera logrado en gran medida el afianzamiento de la Restauración”*.

La especialización de Flores de Lemus en los estudios de Hacienda Pública coincidió con *“una época en que los sistemas tributarios acusan la crisis de los principios hasta entonces vigentes en el reparto de la imposición”* y se suceden las reformas tributarias en diversos países europeos, singularmente en Prusia (1891-1893) y posteriormente en Alemania (en 1920 y 1925). Así pues, la idea de reformar el sistema tributario no se limitaba simplemente a la introducción de un nuevo tributo, como podía ser el impuesto general sobre la renta, sino de la adopción de un *“programa ideal reformador”*⁴⁴⁷, integrado por varios elementos: desgravación de los consumos de productos o bienes básicos (y posteriormente tributación sobre el volumen de ventas), personalización y progresividad de la imposición directa (eliminándose o reduciéndose los impuestos de producto), y diferenciación en la tributación directa según el origen y composición de la renta. En opinión de Fuentes Quintana, *“este movimiento de los sistemas tributarios europeos está presente, con todas las matizaciones impuestas por la situación española, en la ideología fiscal de Flores de Lemus”*.

Según Fuentes Quintana, la no aprobación de los proyectos de ley a los que nos hemos referido motivó a partir de 1911 un cambio en la estrategia y en los trabajos de Flores de Lemus para procurar la implantación del principio de personalidad en la tributación directa. A partir de esta época, sus esfuerzos se centraron en fórmulas *“más lentas, más en consonancia con la enorme dificultad del problema en su doble perspectiva económica y social”*⁴⁴⁸, convencido de que la reforma tributaria debía realizarse, pero de forma *“más*

⁴⁴⁶ Velarde Fuertes, J., *Flores de Lemus ante la economía española*, cit. p.24-25.

⁴⁴⁷ Fuentes Quintana E., “La ideología de la reforma tributaria silenciosa” en *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit., página 311-312

⁴⁴⁸ Fuentes Quintana E., “Los principios del reparto de la carga tributaria en España” en *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit. p. 75.

gradual y fragmentaria”⁴⁴⁹. Esta tarea se proyectó, a semejanza del “*programa ideal reformador*” a que nos referíamos anteriormente, sobre cinco “*campos fundamentales*”⁴⁵⁰: “*el perfeccionamiento de los impuestos directos de producto, la instauración del Impuesto sobre el Beneficio de las Sociedades, el establecimiento del Impuesto sobre la 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*”.

Por su parte Comín⁴⁵¹ también ha señalado que los fracasos mencionados llevaron a Flores de Lemus al convencimiento de que había que abstenerse de intentar reformas radicales cuyo éxito fuese racionalmente imposible y, en cambio, “*abordar la transformación tributaria por partes*”⁴⁵².

Sin perjuicio de lo anterior, Velarde⁴⁵³ ha observado, refiriéndose tanto a la correspondencia entre Flores de Lemus y García Alix (1905) como a sus trabajos ya citados sobre el Impuesto de Consumos (1907-1908), que desde fecha muy temprana el economista y hacendista era consciente de “*las dificultades que se alzan en España ante una reforma fiscal revolucionaria*”, entendiéndolo por tal aquella que incluyese el establecimiento de un impuesto personal y progresivo sobre la renta, debido a la falta de una “*atmosfera de civilización*”, la parquedad de medios de la Administración y la tradición de la tributación por signos externos o indicios.

Según Comín, Flores pensaba que para que una reforma tributaria pudiese implantar la tributación personal, era necesario que se diesen una serie de condiciones previas.

En primer lugar, los proyectos reformadores debían responder a una “*conciencia general sobre su necesidad y oportunidad*”⁴⁵⁴. Pero para que esa conciencia se pudiera concretar en leyes, era necesario que las clases o sectores sociales potencialmente beneficiarios y, por tanto, demandantes, tuvieran representación en el Parlamento lo cual exigía un contexto político democrático.

⁴⁴⁹ Fuentes Quintana E., “La ideología de la reforma tributaria silenciosa” en *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit., página 323.

⁴⁵⁰ Fuentes Quintana E., “La ideología de la reforma tributaria silenciosa” en *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit., página 295.

⁴⁵¹ Comín F., “Presentación”, en Fuentes Quintana Enrique, *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit., p. XXV.

⁴⁵² Comín F., “*Las transformaciones tributarias en la España de los siglos XIX y XX*”, cit., pág. 452.

⁴⁵³ Velarde Fuertes, J., *Flores de Lemus ante la economía española*, cit., p. 249.

⁴⁵⁴ Comín F., “Presentación”, en Fuentes Quintana Enrique, “*Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*”, cit., p. XXVI.

En segundo lugar, un nuevo impuesto sobre la renta personal debía estar diseñado teniendo en cuenta las características de la realidad económica del país y sobre la base de un conocimiento estadístico de la renta y la riqueza en todas sus manifestaciones (especialmente la mobiliaria, fácilmente ocultable al fisco).

En tercer lugar, para poder implantar este impuesto previamente debía reformarse la Administración tributaria, dotándola de recursos humanos y financieros que le permitiesen gestionar un impuesto de naturaleza personal mucho más complejo que los tradicionales impuestos de producto.

A estas dos últimas condiciones también se refiere Álvarez de Cienfuegos⁴⁵⁵ en lo que entendemos se puede tomar como continuación del pensamiento de su maestro. Como para Álvarez de Cienfuegos la renta es la fuente del impuesto (es decir, la masa de bienes de la que se detrae aquel), *“será asimismo índice de la capacidad tributaria de un país y tendrá la mayor importancia para el hacendista disponer de datos concretos sobre la cuantía y composición de la renta nacional”*.

Por otro lado, señala⁴⁵⁶ que *“no es posible tampoco desconocer que se necesita una Administración perfectamente organizada y un instrumento fiscal muy perfeccionado, para seguir de cerca la situación en que pueda hallarse un contribuyente y las condiciones que determinan su capacidad económica”*.

Por su parte Velarde⁴⁵⁷ también nos ha dejado un resumen esquemático de las ideas de reforma fiscal de Flores de Lemus: *“Una reforma fiscal necesita: a) Basarse en una conciencia social profunda sobre su oportunidad y necesidad; b) Llevarse a cabo de forma conservadora – lo que quiere decir, ni mucho menos, reaccionaria--, esto es, sin apresuramientos perniciosos; c) Ha de buscarse con ella una reforma social, a través de un incremento de la justicia distributiva en el reparto de la carga; d) Tener en cuenta la estructura económica sobre la que va a proyectarse; e) Finalmente, tener muy presente la organización administrativa – desde luego parte de la estructura social y económica del país – que tendrá la responsabilidad de la reforma”*. Entre ellas destacan como originales respecto a las comentadas por otros autores las enumeradas con las letras b) (el enfoque conservador o prudente) y c) (el objetivo de la justicia tributaria).

⁴⁵⁵ Álvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.100.

⁴⁵⁶ Álvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.120.

⁴⁵⁷ Velarde Fuertes, J., *Flores de Lemus ante la economía española*, cit., p.207.

A este respecto resulta muy relevante la visión de Fuentes Quintana⁴⁵⁸ para quien, por encima del contenido concreto de las modificaciones propuestas e incluso de las razones y finalidades de la reforma fiscal, la “*aportación fundamental*” de Flores de Lemus radicó en el entendimiento del proceso de reforma tributaria como una labor que debe desarrollarse de forma permanente y continuada, por un órgano o unidad administrativa exclusivamente dedicado a la reforma fiscal, y abarcando una amplia gama de acciones (no solo una “*aproximación ad hoc*” plasmada en un esfuerzo legislativo de modificación más o menos amplia del sistema tributario en una fecha determinada) orientadas a alterar los criterios o principios que determinan el efectivo reparto de la carga tributaria.

En cada uno de los campos fundamentales en que se fragmentaba el citado programa de reformas, consideraba Flores que debía trabajarse en la preparación de proyectos de reforma de los impuestos existentes, alimentándose los mismos de los anteriores, incorporando las mejoras que tanto la experiencia nacional como comparada hiciesen aconsejable. Fuentes Quintana⁴⁵⁹, señaló como prueba de este proceder deliberado, entre otras, “*los distintos intentos de personalizar la distribución de la carga tributaria gravando la renta personal que evolucionan desde la modificación del Impuesto de Cédulas Personales a la Contribución Complementaria en una línea de actualizar las propuestas y adecuarlas a las conveniencias de la Hacienda Pública Española*”.

Por otro lado, según Fuentes Quintana, Flores de Lemus creía que la existencia de un conjunto de proyectos de reforma tributaria disponibles, además de informes y documentos que proporcionasen datos a los políticos defensores de la reforma fiscal, era una garantía de que la reforma se realizaría finalmente siempre que los citados proyectos tuvieran lo que Flores consideraba virtudes de toda disposición fiscal: precisión técnica y carácter moderado de los cambios. Las razones que esgrimía Flores, fruto de su amplia experiencia como promotor de modificaciones de las normas fiscales, es que esa disponibilidad de proyectos no aprobados, informes y documentos de trabajo permitía aprovechar oportunidades de ir introduciendo paulatinamente al menos algunos de sus preceptos para ir resolviendo problemas fiscales concretos.

⁴⁵⁸ Fuentes Quintana E., “La ideología de la reforma tributaria silenciosa” en *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit., página 342-343.

⁴⁵⁹ Fuentes Quintana E., “La ideología de la reforma tributaria silenciosa” en *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit., página 349-350

El procedimiento de reforma auspiciado por Flores de Lemus daba lugar a una *“fuerza de gravitación hacia la ley vigente de los proyectos elaborados”*⁴⁶⁰. Según Fuentes, Flores se refirió en concreto a los proyectos de reforma de la Hacienda Local; pero en nuestro trabajo aspiramos a verificar esta observación en el ámbito de la imposición sobre la renta de las personas físicas. Es bajo este prisma de la tarea de reforma tributaria donde cobra pleno sentido la lectura de dos de los informes atribuidos a Flores de Lemus.

2.3.2.1. *La Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913*

En este documento (cuya autoría tanto Rodríguez Mata como Fuentes Quintana atribuyen a Flores de Lemus) se analizaban en detalle el estado de los ingresos fiscales correspondientes a las contribuciones directas, entre 1902 y 1912, cuya administración había sido asignada a la Dirección General de Contribuciones por el Real Decreto de 1 de enero de 1911 (Gaceta de Madrid de 1 de enero), así como determinados aspectos del estado del régimen legal y administrativo de las Contribuciones directas. Su objetivo era llamar la atención al Parlamento sobre *“la carencia en la organización administrativa vigente de medios adecuados para la función ejecutora”*⁴⁶¹

La recaudación de la Contribución Territorial, la mayor fuente de ingresos del Estado, era *“extraordinariamente defectuosa”*⁴⁶², encontrándose el tributo en una situación de *“estancamiento”*⁴⁶³. En cuanto a la Contribución Industrial y de Comercio, la Memoria observaba que tanto el número de cuotas, como los valores de la matrícula y la recaudación, arrojaron en el periodo citado cifras *“económicamente inexplicables”*⁴⁶⁴ que si se correspondiesen con la realidad económica significarían *“la ruina del comercio y la industria”* cuando, según el informe, fueron años de *“prosperidad económica inusitada”*.

Aunque la situación de los tributos obedecía, en cada caso, a sus propios factores, la Memoria destacaba uno común. Respecto a la Contribución Territorial, *“que los órganos administrativos a cuya gestión se encomienda reglamentariamente el tributo, no conocen en las cuestiones decisivas de la determinación de las bases”*⁴⁶⁵.

⁴⁶⁰ Fuentes Quintana E., “La ideología de la reforma tributaria silenciosa” en *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit., página 350.

⁴⁶¹ *Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913*, cit., p. 1159.

⁴⁶² *Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913*, cit., p.1076.

⁴⁶³ En 1902, según la Memoria, la Contribución territorial representaba el 20,17 % de todos los ingresos de carácter impositivo del Estado. En 1912, su peso había bajado al 16,98%.

⁴⁶⁴ *Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913*, cit., p.1106.

⁴⁶⁵ *Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913*, cit., p.1097.

En relación con la Contribución Industrial y de Comercio, la Memoria señalaba las “*dos grandes desviaciones*” de la orientación francesa primitiva que, según Flores de Lemus⁴⁶⁶, fueron la eliminación de los órganos administrativos encargados de la determinación de las bases contributivas y el abandono de “*los medios más o menos toscos, pero medios racionales del sistema francés para adaptar la cuota a la capacidad individual del contribuyente*”. De ello se derivan tres defectos principales de la Contribución Industrial: el abandono de la formación de los documentos administrativos que se necesitaban para la inspección del tributo, la “*petrificación de las tarifas*” y “*la extensión enorme del sistema gremial, absolutamente arbitrario*”.

En definitiva, según la Memoria, la Dirección General de Contribuciones no asumía ninguna función o actuación propia de la administración de las contribuciones, entendiendo por tal “*la asignación legal de cuota determinada a determinado contribuyente*”⁴⁶⁷. Tanto la determinación de los contribuyentes, como la de la base y la liquidación de las cuotas correspondía, según las contribuciones, a la Inspección, al servicio técnico catastral o a la Abogacía del Estado. En lugar de gestionar los impuestos, la Dirección General de Contribuciones, a la que dicha gestión se encontraba encomendada, se dedicaba más bien a tramitar los expedientes de las reclamaciones económico-administrativas.

En el caso de la Contribución Industrial y de Comercio, la citada Dirección no tenía competencias para formar y rectificar el documento principal, el Padrón, sino que era tarea de la Inspección. Debido al carácter “*sedentario*” de los funcionarios de este órgano, no existía el Padrón en casi ningún municipio y, cuando existía, contenía menos cuotas o valores que la propia matrícula, que dependía casi totalmente de la voluntad de los contribuyentes. Esto hacía, según el informe, que la citada contribución únicamente se recaudase en las capitales de provincia.

Con todo, los defectos anteriores eran los circunstanciales de la situación española. Según Flores de Lemus, la Contribución Industrial y de Comercio adolecía de un problema que no pudo ser satisfactoriamente resuelto en ningún país y que, en el momento de redactar la Memoria, se consideraba “*por todos los teóricos y prácticos de la Hacienda como enteramente insoluble: se trata de la imposición por signos externos*”. De hecho, según Flores, en la mayoría de los “*grandes Estados de Europa occidental*” se había

⁴⁶⁶ Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913, cit., p.1099.

⁴⁶⁷ Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913, cit., p.1144.

abandonado una contribución directa como la Contribución Industrial y de Comercio española, o bien se mantenía de forma transitoria para acometer su sustitución en el contexto de una reforma general de los impuestos directos; tal y como hemos conocido previamente de la mano de Eheberg.

En opinión de Flores de Lemus debía restablecerse el espíritu de los reformadores de 1845 modificando el servicio administrativo a cargo de la determinación de las bases tributarias (en parte apoyado en los alcaldes y secretarios de ayuntamiento) y el servicio de inspección. La segunda gran reforma debía ser la renovación de las tarifas que adolecían de una deficiente regulación tanto legal como reglamentaria para que la Administración pudiese determinar el rendimiento neto medio de cada explotación, en función de los signos externos, y la cuota aplicable. Como consecuencia de ello las cuotas no seguían el desarrollo de las explotaciones, el progreso técnico ni tampoco la modificación de las condiciones económicas generales. La Memoria da varios ejemplos y entre ellos uno que todavía, como podremos comprobar más adelante, fue objeto de discusión por los parlamentarios de 1932 al debatir la implantación de la Contribución General sobre la Renta.

Se trata de la discriminación entre el obrero que trabajaba por cuenta ajena en una fábrica o empresa y el artesano que trabajaba por cuenta propia (aunque en muchas ocasiones, cuando trabajaba a domicilio, no gozaba de una independencia real). Originariamente el obrero estaba exento de la Contribución Industrial y de Comercio, aunque quedaba sujeto al Impuesto de Cédulas Personales. Posteriormente, al establecerse la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, quedó sujeto a este impuesto, pero con un mínimo libre de imposición de 1.500 pesetas anuales. Sin embargo, el artesano siguió estando sujeto a la cuota resultante de la Contribución Industrial y de Comercio. Para Flores se trataba de *“uno de los problemas más considerables que la segunda mitad de la pasada centuria planteaba al sistema tributario español, y los hechos obligan a confesar que no se ha sabido resolver”*⁴⁶⁸.

A la anulación de los órganos administrativos originalmente encargados de la gestión del tributo, le siguió la atribución de competencias excesivas a las asociaciones de empresarios y profesionales (la denominada “agremiación”), sin establecer un cupo general y sin regular los criterios de reparto. La cuestión más delicada era la de establecer el número máximo de cuotas que se podían asignar a un contribuyente de forma que los

⁴⁶⁸ Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913, cit., p.1103-1104.

grandes industriales quedasen suficientemente gravados y que, por otro lado, los representantes del gremio no pudiesen ahogar con un reparto arbitrario a los competidores molestos. El resultado de esta práctica es *“lo más estéril y desolado en la historia de nuestras contribuciones”*⁴⁶⁹.

En relación con este problema Flores nos pone el ejemplo del sistema de patentes que se quiso introducir para liquidar la Contribución Industrial y de Comercio a los Médicos y Médicos Cirujanos, en virtud de un Real Decreto de 13 de agosto de 1894 (Gaceta de Madrid de 15 de agosto). Los médicos debían adquirir la patente de forma voluntaria de la clase correspondiente a sus rendimientos, pagando un importe creciente, al principio de cada año económico. En el caso de que en el primer trimestre del año económico se advirtiese que el importe recaudado era inferior al del año económico anterior, el Delegado de Hacienda de cada provincia debía repartir el citado déficit previa verificación por el Colegio de Médicos de cada población, o la Junta Sindical elegida por el gremio donde aquel no existiese, fijando la debida patente a todos aquellos que hubiesen adquirido una de menor valor que la que les correspondiese por sus rendimientos profesionales.

Pues bien, según cuenta Flores de Lemus, en 1913 este sistema seguía registrando déficit de recaudación como si en veinte años la renta de la totalidad de los médicos de España no se hubiese incrementado en alguna medida. Flores añade que este sistema se aprobó no por iniciativa de la Administración sino para dar satisfacción a los afectados y el resultado fue una total falta de cooperación por parte de aquellos.

En cuanto a la Contribución Territorial, de rústica y de urbana, según la Memoria, su evolución estuvo lastrada a lo largo de todo el siglo XIX y principios del XX por el retraso en elaborar el avance catastral de la propiedad rústica y comprobar los registros fiscales de edificios y solares en el caso de la urbana, por la ocultación de riqueza por los grandes propietarios agrícolas y ganaderos y por la ausencia de un órgano en la Administración del Estado con una competencia clara para estimar las bases tributarias. Según comenta Flores de Lemus⁴⁷⁰, el problema fundamental de esta contribución *“es hoy, como hace dos generaciones, el de la estimación de las bases tributarias”*.

En doce años se había formado el avance catastral solo en un quinto del territorio nacional y se habían revisado media docena de registros. Adicionalmente, hay que tener en cuenta

⁴⁶⁹ Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913, cit., p.1104.

⁴⁷⁰ Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913, cit., p.1082.

que, como ya se ha comentado, hasta su modificación por la Ley de 29 de diciembre de 1910 (Gaceta de 30 de diciembre), fruto de la reforma promovida por Cobián, en la Contribución Territorial convivían un impuesto de cupo y otro de cuota, existiendo una solidaridad tanto entre contribuyentes, territorios (municipios, provincias, Estado) como entre figuras tributarias (rústica y urbana). Consecuencia de ello, como ya se ha comentado, es que al irse realizando el avance catastral, con el aumento de cuota de los contribuyentes catastrados, a los contribuyentes de otros municipios o provincias donde no se hubiese completado el avance y siguiese rigiendo el régimen de cupo, les correspondía un menor importe de impuesto a ingresar.

Por otro lado, la Memoria denunciaba el citado “*estado de pobreza administrativa*” ilustrándolo con las cifras de gastos de exacción de las contribuciones directas que ascienden en el Presupuesto para 1913 a 9.342.120 pesetas (4.909.120 pesetas de administración propiamente dicha) para un importe de ingresos tributarios de 428.977.468 pesetas. De ese importe, solo 2.091.097 pesetas correspondían a la Dirección General de Contribuciones y sus oficinas dependientes.

Lo anterior se correspondía con una dotación de personal de 994 efectivos de los cuales 387 son aspirantes, porteros y ordenanzas por lo que el autor de la Memoria de forma muy expresiva concluía que “*no conociendo el estado del servicio, fuera incomprendible el que menos de 900 hombres, de los cuales solo 600 son funcionarios clasificados, puedan administrar una masa de más de 400 millones de ingresos de contribuciones directas, en una Nación de 20 millones de habitantes, extendidos sobre más de medio millón de kilómetros cuadrados. Ningún país de Europa, de los que pueden ser tomados como términos de comparación adecuados, ofrece un cuadro semejante, ni aun remotamente aproximado*”⁴⁷¹.

Y, además, señalaba el informe, la dotación de la dirección central era desproporcionadamente alta comparada con la administración ejecutora propiamente dicha (un 17% de los gastos de personal corresponden al centro).

Para la Contribución Territorial, la Memoria ponía el siguiente ejemplo. En la provincia (Logroño) con menor número de cuotas de este impuesto (115.500) la Administración de Contribuciones contaba con 12 funcionarios (para gestionar todas las contribuciones directas). Teniendo en cuenta el número de funciones elementales a realizar para determinar cada cuota, asumiendo que no hubiese ninguna baja por enfermedad u otras

⁴⁷¹ Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913, cit., p.1146.

causas, y que contasen con “*totalizadores mecánicos del sistema más rápido conocido*”, solo se podrían cotejar 14.300 cuotas. Esto es, más del 87% de las cuotas de la Contribución territorial no podrían ser revisadas.

En definitiva, el sistema de contribuciones directas carecía, desde su introducción en el sistema fiscal español en 1845, de una organización administrativa que respondiese a sus exigencias. Para el autor de la Memoria, la Administración de Hacienda necesitaba una reforma urgente, no solo “*por el alcance e importancia práctica de sus defectos actuales, como por la consideración, que no debiera perderse de vista una vez más en la historia de nuestra Hacienda, de que la constitución de un organismo administrativo fuerte y capaz es la condición previa de toda reforma honda del viejo sistema de nuestras contribuciones*”⁴⁷². Además, para dicho autor, “*era la implantación del organismo administrativo muchísimo más difícil que la del régimen material de los impuestos*”.

Así pues, en lo que es más relevante para el objeto de nuestro estudio, este documento ya anticipaba que esta situación de la Administración era un obstáculo para la realización de la reforma en profundidad del sistema de impuestos reales, tal y como han destacado autores ya citados (Comín, Alvarez de Cienfuegos y Velarde). En la situación española, Flores recomienda “*abstenerse de reformas radicales*” cuyo éxito considera “*racionalmente imposible*”, ya que, tanto en el caso de que se modificasen los impuestos de producto para realizar una estimación directa del capital o del rendimiento de cada explotación, o que “*se absorbiera totalmente el tributo en un sistema general de imposición personal sobre la renta y sobre el patrimonio*”⁴⁷³, la Memoria advertía que ello requeriría una colaboración directa de los contribuyentes con la Administración para la que consideraba no se daban “*hoy por hoy en la realidad de nuestro país*” las condiciones necesarias.

En cambio, aboga por una solución más prudente como las realizadas en otros países, poniendo el ejemplo que considera similar de la ley austriaca de 1896. Se trataba de mantener los impuestos de producto estableciendo la estructura administrativa necesaria para gestionarlos eficazmente: formar un servicio administrativo capaz de asumir la determinación de las bases tributarias, restablecer la acción de los alcaldes y secretarios de ayuntamiento para asistir en dichas tareas, así como un servicio de inspección.

⁴⁷² Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913, cit., p.1146.

⁴⁷³ Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913, cit., p. 1099.

Consideraba que dicha reforma era posible a partir de la organización existente siempre que se hiciese sistemáticamente. El fin debía ser la creación de una red de administraciones ejecutoras, “*establecida poco a poco*” para no dismantelar la estructura existente. En cuanto a los medios, la Memoria consideraba capital “*la cuestión del personal*” por lo que había que cambiar “*el sistema de preparación, reclutamiento y ascenso del personal administrativo*” de forma que se asegure la idoneidad y competencia de los funcionarios. Al frente de los nuevos órganos ejecutores debería ponerse personal apto, que no podía sacarse del ya existente, sino que exigía un sistema nuevo de preparación, reclutamiento y promoción.

2.3.2.2. *Dictamen emitido por la Comisión de 1927 sobre el proyecto de Impuesto sobre Rentas y Ganancias de Calvo Sotelo.*

En abril de 1927 el Ministro de Hacienda José Calvo Sotelo nombró una Comisión, presidida por Flores de Lemus, para que emitiese dictamen sobre el contenido del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Rentas y Ganancias que, como ya hemos visto, había sido preparado por el propio Ministro. Según detalla Fuentes Quintana⁴⁷⁴, esta Comisión estaba además formada por Antonio Becerril, (Director General de Rentas Públicas en el Ministerio), Jose de Lara (Director de Propiedades y Contribución Territorial), Jose Navarro Reverter, Lorenzo Elps y Vila, Daniel López Rodrigo, Enrique Alcaraz Martínez, Joaquín Roncal, José Bengoechea y José Gómez de la Serna.

Como resultado de su trabajo, en el cual no solo se analiza el Proyecto de Ley, sino también los comentarios procurados en el procedimiento de información pública (tanto por contribuyentes como por otros organismos de la Administración), la Comisión elaboró un Dictamen que fue elevado al Ministerio de Hacienda el 31 de julio de 1927.

En el Dictamen se señalan tanto los aciertos como algunos defectos y limitaciones del proyecto, aunque, en definitiva, según la opinión tanto de Fuentes Quintana⁴⁷⁵ como de Lagares⁴⁷⁶, el Dictamen no apoyaba continuar la tramitación del Proyecto y proponía una vía alternativa para alcanzar los objetivos de aquel.

⁴⁷⁴ Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 187.

⁴⁷⁵ Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 188.

⁴⁷⁶ Lagares Calvo, M., “Flores de Lemus y el Proyecto de Impuesto sobre las Rentas y las Ganancias de 1926”, cit., p. 198.

Según el Dictamen⁴⁷⁷, el Proyecto conseguía remediar la situación de los impuestos de producto españoles que se definía como un “*circulo de contradicciones, incoherencias e irregularidades*” entre los cuales citaba “a) *Heterogeneidad en la forma de los gravámenes de los rendimientos de igual naturaleza; b) Disparidad de los tipos de gravamen de rendimientos análogos, y viceversa, gravamen igual a indistinto de rendimientos diferentes; c) Incongruencia entre la imposición especial sobre la renta de la Tarifa 3ª de Utilidades y la imposición sobre el producto de las demás empresas; d) Contradicción entre las cuotas normales y las mínimas de dicha Contribución y Tarifa, cuotas que se miden, las primeras por la renta, y las segundas, unas veces por el producto neto y otras por el producto bruto total, y otras, en fin, por una parte de este producto, y e) Doble imposición de algunos rendimientos.*”

Sin embargo, tanto para la Comisión como, según el Dictamen, para los informantes del Proyecto, la que tenía que ser la característica más significativa del texto legal, “*el establecimiento de la contribución única, en lugar del sistema de impuestos múltiples*”, no se conseguía a través del texto legal propuesto⁴⁷⁸.

Estando totalmente de acuerdo en la necesidad de la reforma, que era el objetivo del Proyecto de Ley de Calvo Sotelo (la personalización del sistema de tributación directa), la Comisión consideraba que aquella debía realizarse a partir de “*la contribución personal representada en el Proyecto por la cuota complementaria, procediendo gradualmente, por etapas*”⁴⁷⁹.

Según el Dictamen, “*marcará las etapas sucesivas la reducción del límite mínimo de la renta, desde el cual se exija el tributo*”. La Comisión que elaboró el Dictamen de 1927 defendía el establecimiento de un mínimo exento muy alto que permitiese reducir a un número asequible el censo de contribuyentes, al tiempo que se mantenían tipos de gravamen muy bajos, con el objetivo de generar menos resistencias al nuevo impuesto y atenuar el efecto de los errores que se pudiesen producir en la estimación de la base imponible: “*No parece desdeñable, (...) la ventaja de que para cada nuevo grupo de contribuyentes comprendidos por vez primera en el régimen, la imposición comienza con*

⁴⁷⁷ Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 259-260.

⁴⁷⁸ Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 264.

⁴⁷⁹ Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 292.

*tipos mínimos, con los cuales no solamente las resistencias son más débiles, sino que, y esto es lo principal, los errores y desigualdades inevitables en los comienzos de toda obra de esta magnitud se reducen al mínimo en su cuantía y en su trascendencia”.*⁴⁸⁰

Así, si en un primer momento este gravamen solo aplicase a las rentas más elevadas, por ejemplo, las que superasen las 250.000 pesetas; en una segunda fase se podría extender el tributo a las rentas que superasen las 100.000 pesetas.

La existencia de un límite mínimo tan alto por debajo del cual las rentas estaban soportando elevados impuestos de producto, explica la forma en la que la Comisión consideraba que tenía que aplicarse la tarifa a la base imponible en esa nueva contribución personal: *“Más en cada etapa no se exigirá la cuota a los tipos que figuren en la tarifa normal, sino meramente por las diferencias entre esos tipos y el que corresponde a la renta elegida como límite mínimo, aumentadas esas diferencias con el tanto de entrada que el Poder acuerde. Si por acaso el tipo máximo de la escala normal fuese 10 por 100, y las rentas de 1.000.000 se gravarán también normalmente al 9 por 100, y al 8 las de 250.000 pesetas, suponiendo que el Poder acordara una entrada de medio por ciento, se exigiría en la primera etapa ese medio por ciento de las rentas de pesetas 250.000, 1 ½ de las de 1.000.000, y así hasta el máximo de 2 ½”.*⁴⁸¹

Además, la extensión del gravamen personal por etapas tenía como objetivo permitir que la Administración con sus recursos limitados se adaptase a los requerimientos de su gestión: *“Determinadas las etapas de implantación de la nueva forma tributaria, como se propone por la Comisión, la acción administrativa se concentra en cada fase sobre una masa determinada de contribuyentes, medida libérrimamente, sin atender más que a la capacidad del órgano y a las dificultades circunstanciales del servicio. Comenzada una etapa de la reforma, la Administración permanece en ella hasta hacerse completamente dueña del servicio; y no habrá que hacer frente a dificultades nuevas hasta que estén completamente vencidas las de la etapa anterior. De este modo, no se ha de tener ni una parada por congestión del órgano, ni, lo que fuera peor, un desbarajuste por impotencia”*⁴⁸².

⁴⁸⁰ Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 294-295.

⁴⁸¹ Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, p. 292.

⁴⁸² Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 294.

Esto es a lo que el Dictamen se refería con su propuesta de que “*en vez de recorrer una parte del camino (el que va de la tributación de producto a la tributación personal) con toda la carga tributaria que ha de ser cambiada de asiento, se recorra en cada fase de la reforma toda la distancia, pero solo con una parte de la carga. La carga que haya de mudarse de asiento en cada acto de la reforma la ordenará el Poder público a medida de las fuerzas de los órganos administrativos disponibles en el momento y de las dificultades previstas*”.⁴⁸³

Esta preocupación de los autores del Dictamen por la falta de capacidad de la Administración para conocer y determinar la renta imponible de las personas sujetas al impuesto personal, también la hemos encontrado expresada por Eheberg⁴⁸⁴, como un grave inconveniente de la introducción del citado impuesto como impuesto ideal y único. Según el autor alemán, la falta de ese conocimiento y, por tanto, la posibilidad de valorar erróneamente la renta del contribuyente en un sistema de impuesto único podía dañar mucho más al contribuyente y por tanto constituir un acicate mayor para la defraudación. Por otro lado, el Dictamen también contemplaba que en cada etapa del establecimiento de la contribución personal se rebajasen los tipos de gravamen de las contribuciones directas (en concreto se refería a los de la Contribución Territorial, la Industrial, la que grave el producto bruto de la minería y de la Contribución sobre Utilidades), “*en proporción de la carga exigida en la nueva tributación*”⁴⁸⁵. Para los autores del Dictamen⁴⁸⁶, preocupados por la falta de adecuación y de medios necesarios de la Administración para administrar un impuesto personal, una de las ventajas de introducir el impuesto sobre la renta sin eliminar o absorber los impuestos de producto (al contrario de lo que pretendía el Proyecto de Ley de Calvo Sotelo), era la posibilidad de mantener la administración de aquellos y continuar con “*el trabajo de perfeccionamiento y avance de la estimación de rendimiento de la tributación real*” como una acción desligada de “*la labor específicamente administrativa propia del establecimiento de la cuota personal complementaria*”. Mientras que los autores del Dictamen tenían experiencia y confianza en cómo debía llevarse a cabo la primera (básicamente por órganos de la Administración

⁴⁸³ Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 291.

⁴⁸⁴ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 216.

⁴⁸⁵ Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 297.

⁴⁸⁶ Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 293.

formados por personal técnico empleado en un trabajo sistemático y continuo), en cambio mostraban sus dudas sobre los resultados de la administración de un nuevo impuesto de naturaleza personal (como era el Impuesto sobre las Rentas y las Ganancias de Calvo Sotelo), en la que la determinación de la base requería *“una intervención amplísima y aun decisiva de elementos sociales ajenos al estado oficial”*. Se estaban refiriendo a que, como ha señalado Lagares⁴⁸⁷, el citado impuesto *“pretendía fundamentarse en la declaración del contribuyente comprobada por la Administración”* y a que, adicionalmente, el Proyecto de Calvo Sotelo confería amplias competencias, tanto en la revisión de las citadas declaraciones (con la ayuda de la Inspección de Hacienda) como en la evaluación de los rendimientos de las explotaciones, agrarias, comerciales e industriales, a unas juntas mixtas formadas por funcionarios de la Administración y representantes de los contribuyentes, con la ayuda de la Inspección de Hacienda. Para los autores del Dictamen esta era *“una labor nueva, de resultados inseguros, de la cual no tenemos ni la más leve experiencia, y en la que son de temer tropiezos más o menos graves que no deben perturbar en ningún caso los demás servicios”*.

Al leer esta reflexión en el Dictamen no se puede dejar de echar la vista atrás de nuevo a la Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913, a la que nos hemos referido antes, en la que se denunciaba el estado de carencia de la Administración tributaria tanto de competencias reales de gestión como de medios materiales y humanos, lo cual dificultaba la reforma del sistema tributario español en el sentido de una mayor personalización.

El Dictamen se oponía frontalmente al objetivo declarado del Proyecto de Ley de Calvo Sotelo de conseguir la sustitución total de los impuestos de producto por la contribución personal única. En opinión de los autores del Dictamen⁴⁸⁸, tanto por *“requerimientos de la justicia tributaria”* como por *“apremios de otro orden”*, era conveniente *“contar con impuestos de producto en nuestra constitución tributaria”*. Así pues, entre los argumentos esgrimidos por los autores del Dictamen, se encontraba cierta desconfianza en la capacidad recaudatoria del impuesto personal sobre la renta por las propias características del impuesto. La Comisión consideraba que, si era necesario hacer frente a gastos de carácter extraordinario, como las grandes obras públicas o de infraestructuras,

⁴⁸⁷ Lagares Calvo, M., “Flores de Lemus y el Proyecto de Impuesto sobre las Rentas y las Ganancias de 1926”, cit., p. 196.

⁴⁸⁸ Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 295.

y financiarlas mediante impuestos, la Hacienda Pública no podía depender únicamente de impuestos cuya recaudación pudiese variar en función de las circunstancias personales de los contribuyentes (como por ejemplo, porque su renta y su capacidad económica se viese reducida como consecuencia de la carga financiera de deudas contraídas por el contribuyente en cuestión), o bien porque cuando el contexto económico no fuese bueno, la capacidad económica agregada de los contribuyentes también se vería disminuida. Así es como entiendo que cabe interpretar las siguientes palabras: *“Y está en la naturaleza misma de la imposición personal la razón de su incapacidad en estos casos. El coste de un ferrocarril, de un canal, de un pantano, de una carretera y los bienes que puedan producir a las zonas beneficiadas no dependen de que tal o cual propietario corriera o no en su juventud tras de aventuras que le pusieran en las garras de los usureros”*.

Por ello, en sus conclusiones o Bases⁴⁸⁹, la Comisión preveía que se mantuviesen las contribuciones de producto, revisándose u reformándose, para permitir un desplazamiento o distribución de la carga impositiva entre aquellas y la Contribución General sobre la Renta *“atendiendo a la estructura del presupuesto de gastos y a la elevación de los gravámenes previos realmente exigidos de los beneficiarios directos de las obras públicas”*.

Son muy evidentes también las coincidencias entre las propuestas que encontramos en el Dictamen de 1927 para introducir el impuesto personal sobre la renta manteniendo, con las modificaciones necesarias, los impuestos de producto, y las ideas y recomendaciones que hemos encontrado en el manual de Eheberg, sin duda conocidas por Flores de Lemus antes de la traducción de su obra al español. Debido, entre otros motivos, pero fundamentalmente a la falta de medios de la Administración y a la ausencia de una moralidad tributaria en el contribuyente, Eheberg abogaba por una introducción paulatina, por etapas, del impuesto personal, huyendo de una implantación rápida. En particular, al igual que en la fórmula alternativa de la Comisión, Eheberg consideraba que la estrategia más rápida y sencilla para introducir el impuesto personal sobre la renta, en aquellos Estados que, como España, hubiesen desarrollado completamente el sistema de impuestos de producto era conservar los impuestos de producto como *“impuestos complementarios del de la renta”*⁴⁹⁰ reduciendo los tipos de gravamen.

⁴⁸⁹ Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 298.

⁴⁹⁰ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 301.

Como hemos visto anteriormente, a pesar de que Eheberg⁴⁹¹ consideraba que el impuesto sobre la renta era el instrumento tributario más adecuado para conseguir incrementos inmediatos de la recaudación, también consideraba que podía fracasar, desde el punto de vista recaudatorio, cuando la economía estuviese en una fase baja del ciclo económico.

Por otro lado, la Comisión entendía que la sustitución de los impuestos de producto por un único impuesto personal sobre la renta podía implicar una mayor tributación de las rentas del trabajo y de la riqueza mobiliaria respecto de otras rentas, aunque reconocía que la aplicación para calcular las liquidaciones parciales, según el Proyecto de Calvo Sotelo, de diferentes tipos de gravamen en función de la tipología de renta (lo que denominaba “*elementos cedulares del Proyecto*”) podía ser un “*paliativo*” aunque no un “*remedio*”⁴⁹². En opinión de la Comisión esta diferenciación de tipos de gravamen en función de la categoría de renta era un préstamo de la tributación de producto y, por otro lado, no tenía fundamento técnico sino político. Cabe observar que esta consideración sobre la discriminación de rentas en el impuesto personal sobre la renta también estaba en línea con la posición de Eheberg, anteriormente referida.

Para la Comisión, las limitaciones establecidas en el ya citado Artículo 10 del Proyecto para la deducción de intereses y pérdidas de explotaciones industriales, comerciales o agrícolas, era la causa de que el Proyecto no pudiese alcanzar el objetivo principal del mismo, esto es, la personalización del sistema de tributación directa.

En primer lugar, en relación con la compensación de pérdidas, la Comisión critica que se limitase al rendimiento negativo de la explotación del suelo o de actividades comerciales o industriales (para determinar los cuales solo se permitía la deducción de ciertas pérdidas), pues ello dejaba fuera las pérdidas debidas a otras causas (por ejemplo, pérdida de la cosecha sin estar asegurada) así como las pérdidas de otras actividades. En segundo lugar, en relación con los intereses, la Comisión consideraba que la determinación de si una deuda estaba o no afecta a un negocio y, por tanto, era deducible en la cuota parcial o en la complementaria sería una fuente de conflictividad y, además, de diferente tributación de capacidades económicas iguales.

⁴⁹¹ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 214.

⁴⁹² Del Río E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., González Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 295.

Pero la restricción de importancia “*enorme para la caracterización del Proyecto como obra política*”⁴⁹³ y decisiva para la evaluación de este por la Comisión era común para ambas deducciones; que las mismas hubiesen de hacerse efectivas en la cuota complementaria. La Comisión entendía que la razón de esta restricción era preservar la recaudación del sistema de impuestos de producto. Se trataba de mantener “*intacta(s) las liquidaciones de los elementos cedulares, sin exponerlos a las eventualidades de liquidaciones no sometidas a la comprobación de la experiencia en nuestra historia administrativa*”. La Comisión aprobaba la responsabilidad del Gobierno en este punto, pero explicaba que ello había de tener dos efectos en el mecanismo del impuesto.

Por un lado, que las citadas deducciones no se aplicarían a “*la inmensa mayoría de los contribuyentes españoles*” (debido a la existencia del mínimo exento y la deducción del 50% en la cuota complementaria cuando 4/5 de la renta global procediese de rendimientos del trabajo, que también establecía el Proyecto). Adicionalmente, para aquellos que quedasen incluidos en la cuota complementaria, la efectividad de la compensación de pérdidas sería tanto menor cuanto menor fuese su renta dado que esta quedaba sujeta a una escala progresiva y la deducción por pérdidas debía calcularse al tipo fijo correspondiente a la categoría de la renta.

Según el Dictamen este resultado incoherente tenía su origen en que el Proyecto trataba de aunar en un solo tributo elementos reales y personales. Para la Comisión esto era imposible: “*Sobre cualquiera de los dos principios, personal o real, cabe establecer un impuesto perfectamente sistemático o coherente; y es posible, como acaba de decirse, formar con impuestos personales y reales sistemas de rara perfección; pero en toda la distancia que separa ambos principios, no hay un solo punto firme en que apoyar un tributo*”. Y de aquí se deduce casi la valoración global como fallido del Proyecto: “*El Proyecto trata de salir de la imposición de productos para avanzar hacia la tributación personal; pero no quiere recorrer de una vez la distancia grande que separa estos métodos impositivos, y se detiene en un punto intermedio, y de esa limitación que el Proyecto se impone nacen las dificultades de funcionamiento que se han hecho notar anteriormente*”.

La Comisión concluía su Dictamen señalando que, de implantarse el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Rentas y Ganancias, no permitiría introducir el régimen de imposición

⁴⁹³ Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 289.

personal. Denunciaba la Comisión que el Proyecto tenía un carácter transitorio, en el sentido de que si se implementase la reforma fiscal propuesta *“todos los contribuyentes no comprendidos en la cuota complementaria seguirían en pleno régimen de imposición real sin elemento personal alguno”*⁴⁹⁴. En opinión de la Comisión, la *“inmensa mayoría”* de los contribuyentes solo estarían sujetos a las cuotas parciales del impuesto que conservaban fundamentalmente características de impuesto real. Solo una minoría de contribuyentes, sujetos a la cuota complementaria, estarían expuestos a un elemento personal de tributación, así como a los impuestos cedulares representados por las cuotas parciales.

En la misma línea se manifestó Rodríguez Mata en sus notas a la traducción de *“Hacienda Pública”* de Von Eheberg. Como hace constar el propio autor⁴⁹⁵, en el momento de expresar esta opinión (1929), todavía no se había hecho público el Dictamen, aunque ya se hacía referencia a que el Directorio no se había decidido a poner en vigor la reforma. Para Rodríguez Mata, aunque la intención del Proyecto era suprimir los impuestos de producto y el Impuesto de Cédulas Personales, *“en su lugar establece esos mismos impuestos de producto con algunas variantes como impuestos parciales de la renta a la que se superpone el global sobre la renta total”*. Más adelante⁴⁹⁶, el autor es más concluyente al comentar que al clasificar las rentas en diferentes categorías cada una de ellas sujeta a una liquidación diferente, esta nueva figura impositiva *“implica el restablecimiento de los impuestos que suprime, aunque varíe algo las bases de percepción”*.

En relación con las razones del fracaso del Proyecto de Calvo Sotelo, a las que nos referíamos anteriormente, la Comisión advertía en su Dictamen de la falta del necesario apoyo social que una reforma de este calado debía tener. En primer lugar, la Comisión inicia su dictamen haciendo referencia a dos cuestiones que reconoce están fuera de su competencia: la cuantía de los gastos públicos y la necesidad de financiarlos, y *“la procedencia de una reforma de tanta monta sin el concurso de las Cortes”*. A este respecto hay que recordar que tras la ocupación del poder por parte del Teniente General Primo de Rivera (Capitán General de la 4ª Región Militar con sede en Barcelona), en virtud de Real Decreto de 15 de septiembre de 1923 (Gaceta de Madrid de 17 de

⁴⁹⁴ Del Río E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., González Liberal P. y Valiente A., *“Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”*, cit., p. 291.

⁴⁹⁵ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 239.

⁴⁹⁶ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 326.

septiembre de 1923), el Congreso de los Diputados y la parte electiva del Senado se encontraban disueltos, correspondiendo al Presidente del Directorio Militar, en virtud de otro Real Decreto de 15 de septiembre de 1923 (Gaceta de Madrid de 16 de septiembre), la facultad de proponer al Rey decretos que tendrán rango de ley.

Y más adelante en el Dictamen, al proponer su alternativa a la propuesta del Gobierno de introducción de un impuesto personal sobre la renta, la Comisión destaca que el establecimiento del mismo requiere “*antes que a ningunos otros grupos sociales, a las clases superiores y directoras*”⁴⁹⁷. Y, sin embargo, interrumpido el orden constitucional y por tanto diluido el mandato de las Cortes⁴⁹⁸ contenido en la ya conocida Disposición Adicional Tercera de la Ley de 26 de julio de 1922 (Gaceta de Madrid de 28 de julio), tras el trámite de información pública, la Comisión constata que “*todas las representaciones de las clases más elevadas del reino que tratan en la información de este punto, se oponen a la cuota personal progresiva*”⁴⁹⁹.

Velarde⁵⁰⁰ subraya este último párrafo como expresión de la importancia que Flores le daba a la necesidad de un clima social favorable para poderse embarcar en un proyecto de reforma fiscal, circunstancia que el autor del Dictamen sin duda consideraba que no concurría en torno al Proyecto de Calvo Sotelo.

Así pues, creo que lo que la Comisión venía a constatar es lo apuntado por Lagares⁵⁰¹ (que ya comentamos anteriormente): que el Proyecto de ley no tenía ni la legitimidad de estar ejecutando un mandato parlamentario ni el respaldo de los sectores sociales claves para su implantación por lo que estaba abocado a pasar al cajón de otros tantos proyectos olvidados de reforma fiscal similares.

⁴⁹⁷ Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 291.

⁴⁹⁸ “*En el más breve plazo posible, a partir de la fecha de promulgación de esta ley, el Gobierno someterá a las Cortes un plan completo de reforma tributaria, cuya base fundamental sea la refundición de las contribuciones directas, incluso la territorial, en un impuesto general sobre las rentas o haberes, graduado progresivamente con relación a ellos, en forma tal, que permita exceptuar de todo devengo un mínimo de subsistencia, establecer la necesaria diferenciación entre los rendimientos de trabajo y los de capital, favorecer con minoraciones a los contribuyentes de familia numerosa y gravar con recargos a los que no la tengan.*”

⁴⁹⁹ Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 294.

⁵⁰⁰ Velarde Fuertes, J., *Flores de Lemus ante la economía española*, cit., p.251.

⁵⁰¹ Lagares Calvo, M., “Flores de Lemus y el Proyecto de Impuesto sobre las Rentas y las Ganancias de 1926”, cit., p. 203.

3. LA IDEOLOGIA FISCAL DE LA LEY DE LA CONTRIBUCION GENERAL SOBRE LA RENTA DE 1932

Al comenzar este apartado del trabajo nos planteamos discernir si el que, tras la proclamación de la Segunda República y la aprobación de la Constitución de la República Española de 1931 (Gaceta de Madrid de 10 de diciembre de 1931), pudiesen darse las condiciones previas que, según Flores de Lemus, habían de concurrir para aprobar una reforma tributaria que estableciese la tributación personal sobre la renta, conllevaba necesariamente que la ideología fiscal fundamento de esta reforma tributaria tuviese su origen en ese mismo momento histórico.

En esta línea son varias las cuestiones que parecen importantes. ¿Hasta qué punto los políticos y legisladores de la Segunda República eran conscientes de la importancia de que la República llevase a cabo una reforma en profundidad del sistema tributario vigente, de la necesidad, según las “*profundas meditaciones*” del Ministro de Hacienda Jaume Carner⁵⁰², de construir la Hacienda para el “*Estado reformado*”? Siguiendo las teorías de Flores de Lemus, ¿Se daba la primera de las condiciones previas que, según Flores de Lemus, debían concurrir para llevar a cabo la reforma fiscal, que la conciencia o consenso general sobre la necesidad u oportunidad de aquella se hubiese instalado en el parlamento?

Aunque la evolución del sistema tributario español a la que antes nos hemos referido tuvo sus características específicas, no podía estar al margen de las tendencias internacionales. No en vano, los estudiosos españoles de la Hacienda Pública, encabezados por Flores de Lemus, se nutrieron de la literatura extranjera (fundamentalmente alemana). ¿Eran los políticos y legisladores de la Segunda República también conscientes del retraso en la evolución del sistema tributario directo respecto a la mayoría de los grandes países europeos? ¿Puede decirse que la observación del funcionamiento de esos sistemas y las consecuencias derivadas de su reforma para introducir el impuesto personal sobre la renta les permitieron anticipar los problemas que podía plantear la reforma del sistema tributario español e influyeron en las opciones legislativas adoptadas?

Durante los debates de la legislatura constituyente, no solo los de la Ley objeto de esta tesis, sino también los de la propia Constitución y las leyes de presupuestos del Estado

⁵⁰² Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 18 de octubre de 1932, n.º 242, pág. 8941-8942.

para 1932 y 1933, se discutió acaloradamente⁵⁰³ sobre las diferentes cuestiones fiscales propias de la “*nueva ideología fiscal*”. ¿Se forjó o se manifestó en esos debates, en la propia Constitución de la República, o en los documentos que sirvieron de base a la ley, una ideología fiscal propia, es decir, un conjunto de principios, conceptos, técnicas que se incorporaron a la Ley de la Contribución General sobre la Renta de 1932?

Buscamos constatar la veracidad de la observación de Besta de que “*el Derecho revolucionario no aparece como enteramente nuevo, sino que, a modo del material proyectado por un volcán, estaba ya en su seno antes de la erupción*”. La primera evidencia debemos buscarla en la Constitución de 9 de diciembre de 1931.

3.1. La “*pobreza*” en materia tributaria de la Constitución de 1931

Esta es la expresión utilizada por el diputado del Partido Republicano Radical (el Partido Radical fundado por Alejandro Lerroux en 1908⁵⁰⁴) Manuel Marraco⁵⁰⁵, con ocasión de su defensa de la enmienda presentada a la totalidad del Título IX del Dictamen sobre el Proyecto de Constitución⁵⁰⁶, dedicado a la Hacienda Pública. En su opinión faltaba en el texto “*una definición sustantiva de los poderes que la Nación confiere al Estado respecto de cuestión tan importante como el derecho impositivo*”, lo que le lleva a afirmar la “*pobreza*” del mismo y una apariencia de “*cosa excesivamente pequeña para lo que ha de ser la Constitución de la República Española.*”⁵⁰⁷

⁵⁰³ Durante el debate sobre uno de los proyectos de modificaciones tributarias presentados por Carner junto con el de Presupuestos para 1932 (en concreto el proyecto de ley por el que se recargaban las tarifas de las contribuciones directas, Derechos reales, Minas y Transportes), “*entre la minoría socialista y los señores Madariaga y Balbontín se cruzan, en tono airado, frases que no se perciben con claridad. – En este momento, desde la tribuna pública, arrojan al salón una piedra, que, rebotando en el respaldo del banco del Gobierno, va a chocar con un cristal de la puerta situada a la derecha de la Presidencia, haciéndolo pedazos. – Con este motivo se acentúan las increpaciones que cruzan los Sres. Diputados de la minoría socialista con los señores Balbontín y Madariaga. – Durante algunos momentos hay una gran excitación en el salón*”. (Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 26 de febrero de 1932, n.º 124, pág. 4088.)

⁵⁰⁴ Gil Pecharromán, J., *Segunda República Española (1931-1936)*, Editorial Biblioteca Nueva, Madrid, 2006, página 23.

⁵⁰⁵ Había sido elegido diputado en las elecciones de 1918, y formado parte de la Comisión de Hacienda y Presupuestos en los años 1918-19. Posteriormente, durante el denominado Bienio Conservador en la Segunda República, llegaría a ser Ministro de Hacienda, entre abril de 1934 y abril de 1935.

⁵⁰⁶ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 18 de agosto de 1931, Apéndice 4º al n.º 22

⁵⁰⁷ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 20 de noviembre de 1931, n.º 78, pág. 2535.

Nicolás Perez Serrano. en sus “*Comentarios a la Constitución española de 9 de diciembre de 1931*”⁵⁰⁸ publicados por primera vez en 1932, señala que, aunque el Título VIII de la Constitución consagró a la Hacienda Pública hasta catorce artículos, más que ningún otro texto constitucional, “*el resultado general que el título ofrece dista mucho de ser satisfactorio: faltan algunas normas, y en cambio sobran otras muchas que, además, suelen ir mal colocadas*”.

Siguiendo los comentarios de Perez Serrano, estas deficiencias, como otras de la Constitución, pueden explicarse por un lado por la rapidez con la que se elaboró el proyecto de Constitución que sirvió de base a los debates de las Cortes, pero también por otras circunstancias del proceso de gestación de aquella.

3.1.1. El proceso constituyente

Según comenta Perez Serrano⁵⁰⁹ el denominado Gobierno provisional inició los preparativos para la elaboración de un proyecto de Constitución a las Cortes con anterioridad a la convocatoria de elecciones. Para ello en Mayo de 1931 se había disuelto la Comisión General de Codificación y creado una Comisión Jurídica Asesora dependiente del Ministerio de Justicia cuyo primer cometido era la elaboración de los proyectos de ley (no se mencionaba una constitución) que habrían de ser objeto de debate en las citadas Cortes. Posteriormente, según comenta Santos Juliá⁵¹⁰, fue la propia Comisión la que, entre sus miembros, designó una sub-comisión⁵¹¹ con el cometido de elaborar un Anteproyecto de Constitución.

Aunque según Santos Juliá la intención era la de postponer las elecciones hasta el otoño, para dar tiempo a los partidos a organizarse, el Gobierno provisional de la República convocó mediante Decreto de 3 de junio de 1931 (Gaceta de Madrid de 4 de junio) elecciones para elegir por sufragio universal diputados a las Cortes Constituyentes las cuales tendrían plenos poderes legislativos y constituyentes. No obstante, la Exposición de Motivos del Decreto establecía un programa bastante detallado conforme al cual las

⁵⁰⁸ Perez Serrano, N., *La Constitución de 1931*, Editorial Tecnos (Grupo Anaya SA), Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2022, página 231.

⁵⁰⁹ Perez Serrano, N., *La Constitución de 1931*, cit., páginas 25-28

⁵¹⁰ Juliá, S., *La Constitución de 1931*, Iustel, Madrid, 2009, p. 34.

⁵¹¹ La composición de la misma era la siguiente: Angel Ossorio y Gallardo (Presidente), Adolfo Gonzalez Posada, Javier Elola, Valeriano Casanova, Manuel Pedroso, Nicolás Alcalá Espinosa, Agustín Viñuales, Antonio Rodriguez Perez, Alfonso García Valdecasas, Francisco Romero Otazo, Luis Lamana Lizarbe, Antonio de Luna, y Juan Lladó Sanchez Blanco.

Cortes, además de aprobar una nueva Constitución, tendrían que examinar el Estatuto de Cataluña, controlar el ejercicio de sus poderes por el Gobierno, ratificar o enmendar los proyectos legislativos del Gobierno, elaborar las leyes orgánicas complementarias de la Constitución y juzgar las responsabilidades de la Dictadura. Asimismo, las Cortes habrían de deliberar sobre todas las reformas que le presentasen los partidos republicanos refiriéndose especialmente la Exposición de Motivos a *“las de renovación y justicia social, en que algunos hallaron la razón determinante, junto con su fe republicana, para colaborar en la obra revolucionaria, y en las que vemos todos la base de pacífico, justiciero y fecundo resurgimiento de España.”*

Hay que tener en cuenta que el Gobierno provisional estaba formado por los líderes de las principales fracciones y partidos políticos republicanos⁵¹² que, durante la Dictadura, se habían dotado de un organismo de coordinación (la Alianza Republicana)⁵¹³ y habían suscrito en agosto de 1930 el denominado pacto de San Sebastián, integrados primero en un comité revolucionario que tomó el poder el 14 de abril, transmutado después en un Comité Político de la República (cuya única actuación con tal nombre fue la designación de Niceto Alcalá-Zamora como presidente del Gobierno y Jefe del Estado⁵¹⁴) y simultáneamente autoproclamado Gobierno provisional de la misma⁵¹⁵.

Con fecha 14 de abril, el mismo Gobierno provisional aprobó el Decreto fijando el Estatuto Jurídico del Gobierno (Gaceta de Madrid de 15 de abril), según Ramón Palmer⁵¹⁶, *“una declaración de principios directivos”* que debían inspirar y guiar la actuación de aquel hasta que se apruebe una nueva Constitución y las normas que lo desarrollen. Constaba de seis números y entre ellos, a los efectos que aquí interesan, en el 5º se reconocía el derecho a la propiedad privada el cual solo podría ser expropiado por causa de utilidad pública y con indemnización previa. En aras a favorecer la reforma agraria declaraba que *“el derecho agrario debe responder a la función social de la*

⁵¹² Niceto Alcalá-Zamora y Torres (Presidente, Derecha Liberal Republicana), Alejandro Lerroux (ministro de Estado, Partido Radical), Fernando de los Ríos (Justicia, Partido Socialista), Indalecio Prieto (Hacienda, Partido Socialista), Manuel Azaña (Guerra, Acción Republicana), Santiago Casares Quiroga (Marina, ORGA), Miguel Maura (Gobernación, Derecha Liberal Republicana), Marcelino Domingo (Instrucción Pública, Partido Republicano Radical Socialista), Alvaro de Albornoz (Fomento, Partido Republicano Radical Socialista), Francisco Largo Caballero (Trabajo, Partido Socialista), Luis Nicolau d’Oliver (Economía, fuerzas catalanas), Diego Martínez Barrios (Comunicación, Partido Radical).

⁵¹³ Gil Pecharromán, J., *Segunda República Española (1931-1936)*, cit., p. 23.

⁵¹⁴ Por Decreto de 14 de abril de 1931 (Gaceta de Madrid de 15 de abril).

⁵¹⁵ Juliá, S., *La Constitución de 1931*, cit., p. 29.

⁵¹⁶ Palmer Valero, R., *Los problemas socioeconómicos en la Constitución de 1931*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1997, página 30.

tierra". Según Palmer, aunque el régimen jurídico de la propiedad apuntado en este documento era "*más tradicional*" al que finalmente se establecería en la Constitución, no dejaba de suponer una importante modificación de ese derecho tradicional. Por otro lado, el Gobierno decía actuar movido por "*la necesidad de establecer como base de la organización del Estado un plexo de normas de justicia necesitadas y anheladas por el país*"⁵¹⁷. Para Palmer esta declaración reflejaba la preocupación por "*someter el Poder al Derecho y regular jurídicamente la actuación de los órganos estatales*" y tendría "*un reflejo real y directo*" en la redacción tan prolija del Título VIII, en el cual se delimitaron competencias de las diferentes instituciones en materia presupuestaria y establecieron controles hasta incluir en el texto constitucional preceptos que para muchos eran "*adjetivos e innecesarios*".

Las elecciones tuvieron lugar el 28 de junio y el 12 de julio (en aquellas circunscripciones donde fue necesario celebrar una segunda vuelta), y las Cortes Constituyentes se constituyeron el 14 julio. Posteriormente, en octubre de 1931 se realizó una nueva elección para cubrir 22 escaños que habían quedado vacantes por diputados elegidos en más de una circunscripción y un fallecimiento.

El Gobierno había modificado la Ley Electoral de 8 de agosto de 1907 (Gaceta de Madrid de 10 de agosto), mediante el Decreto de 8 de mayo de 1931 (Gaceta de Madrid de 10 de mayo), solo con efectos para las elecciones constituyentes, con el objetivo de corregir alguno de los mecanismos que habían facilitado la adulteración de las elecciones durante la Restauración. Entre las novedades introducidas destacan la reducción de la edad del derecho de sufragio activo (sólo reconocido a los varones) de 25 a 23 años, y el reconocimiento del derecho de sufragio pasivo a mujeres⁵¹⁸ y sacerdotes. Pero como ha comentado Perez Serrano⁵¹⁹, "*las tres innovaciones más trascendentales*" son las relativas a la sustitución de la circunscripción uninominal por la provincial (asignando un diputado por cada 50.000 habitantes⁵²⁰), "*la representación apriorística y empírica de minorías*" (mediante el denominado "*voto restringido*" que suponía que el elector solo podía votar a un número determinado de diputados del total de escaños elegibles en la

⁵¹⁷ Decreto fijando el Estatuto Jurídico del Gobierno, Gaceta de Madrid, 15 de abril de 1931.

⁵¹⁸ Solo resultaron elegidas tres: Victoria Kent (Partido Republicano Radical Socialista), Clara Campoamor (Partido Republicano Radical) y Margarita Nelken (Partido Socialista).

⁵¹⁹ Perez Serrano, N., *La Constitución de 1931*, cit., p.18.

⁵²⁰ Aunque constituían circunscripciones propias las ciudades de Madrid y Barcelona, y las capitales con más de 100.000 habitantes.

circunscripción), y el requisito de que el candidato más votado obtuviese además un mínimo del 20% de los votos emitidos para resultar elegido (que en caso de no alcanzarse forzaba a una segunda vuelta).

Según Perez Serrano⁵²¹, las complejas normas electorales produjeron un efecto contrario al buscado de reservar un número de escaños a los partidos minoritarios, favoreciendo aún más a los partidos mayoritarios. Adicionalmente, el resultado electoral se vio influido significativamente por otros dos factores que han estudiado en extenso Tusell, Ruiz Manjón y García Queipo de Llano⁵²²: la intervención del Gobierno provisional mediante el impulso y la confección de una candidatura cuando menos oficiosa (la denominada “Conjunción Republicano-Socialista”) y “*la ausencia de una fuerza de derechas suficientemente vertebrada*” tanto en el campo de la derecha liberal republicana como en el de la derecha más tradicional (representada por Acción Nacional).

Como comenta Santos Juliá⁵²³, a tenor del manifiesto “Al pueblo de Madrid” publicado poco antes de las elecciones, la Conjunción concurría a las mismas con el objetivo de aprobar una Constitución que “*legalizando el acto revolucionario de hoy, prepare el camino del provenir*”, que fuese a la vez norma suprema e instrumento de transformación de España en todos sus aspectos e instituciones jurídicas, políticas y sociales.

En la Conjunción Republicano-Socialista, que concurrió en la mayoría de las circunscripciones, aunque no en todas, en principio debían integrarse candidatos de todos los partidos representados en el Gobierno provisional (esto es de todo el espectro político salvo la extrema izquierda, la derecha monárquica y algunos partidos nacionalistas⁵²⁴). Sin embargo, en muchos casos, aunque formaban parte del Gobierno provisional, los candidatos de la derecha (del Partido Radical o de Derecha Liberal Republicana) tuvieron que concurrir por separado⁵²⁵, debido a discrepancias ideológicas, o bien a discrepancias sobre el peso que debía tener cada partido en la candidatura. Otra circunstancia que influyó en las discusiones y negociaciones sobre las candidaturas fue la imposición de

⁵²¹ Perez Serrano, N., *La Constitución de 1931*, cit., p.25.

⁵²² Tusell Gómez, J., Ruiz Manjón, O., García Queipo de Llano, G., “Las constituyentes de 1931: Unas elecciones de transición (I)”, *Revista de Derecho Político*, número 12, Invierno 1981-82. Pág. 204.

⁵²³ Juliá, S., *La Constitución de 1931*, cit., p. 38.

⁵²⁴ En concreto, en principio, se integraban en la Conjunción el Partido Socialista, el Partido Radical, el Partido Republicano Radical Socialista, Derecha Liberal Republicana, Acción Republicana, Partido Republicano Demócrata Federal, Federación Republicana Gallega, Al Servicio de la República y Partit Catalanista Republicà.

⁵²⁵ Tusell Gómez, J., Ruiz Manjón, O., García Queipo de Llano, G., “Las constituyentes de 1931: Unas elecciones de transición (I)”, cit., p. 205-206

candidatos (singularmente los intelectuales integrados en Al Servicio de la República) desde Madrid⁵²⁶.

El resultado fue que la Conjunción obtuvo 368 escaños del total de los 470 asientos de la cámara, esto es, el 72,92%, Esquerra Catalana (liderada por Esquerra Republicana de Catalunya) 42 diputados, la Derecha (que incluía entre otros a los agrarios y a Acción Nacional) 25, los Vasco-Navarros (Partido Nacionalista Vasco, Partido Católico Tradicionalista y los carlistas de Comunión Tradicionalista) 15, los Republicanos Independientes (donde se englobaban el Partido Republicano Liberal Demócrata, el Partido Republicano de Centro de Juan March y los galleguistas) 13, la Lliga Regionalista obtuvo 3 diputados y la Extrema Izquierda (cuyos principales partidos eran la Izquierda Antifascista Revolucionaria-Partido Radical Socialista Revolucionario y los Federales Independientes, donde militaba Ramón Franco), otros 3.

Dada la composición heterogénea de la Conjunción Republicano-Socialista, y también de alguna de las otras candidaturas, para tener una idea aproximada de la composición ideológica de las Cortes Constituyentes hay que descomponer estas según la afiliación a los partidos (ver Tabla 1 en el apartado 7) con información muy detallada⁵²⁷) o bien por la adscripción a la fracción parlamentaria, que reglamentariamente debía hacerse. Según Perez Serrano⁵²⁸ por este segundo método no era posible llegar a cifras exactas bien por la falta de cumplimiento de la obligación, bien porque muchos diputados adscritos a una fracción eran independientes, o militaban en partidos políticos distintos. En su opinión, en las Cortes no existió una mayoría claramente definida, aunque si “*dos grupos antagónicos de potencia casi igual*”, los Socialistas (entre 100 y 120 escaños) y los Radicales (entre 90 y 100) seguidos por los Radicales Socialistas (entre 50 y 60) y Esquerra Republicana de Catalunya (entre 40 y 50).

Para Santos Juliá⁵²⁹, que da asignaciones de diputados ligeramente diferentes, en la asamblea constituyente existía “*una aplastante mayoría de diputados republicanos y socialistas y una minoritaria representación de la derecha en sus diversas corrientes católica, agraria, monárquica o nacionalista*”. Por otro lado, este mismo autor destaca el hecho de que salvo esa minoría, el 90% de los diputados formaban parte de la mayoría gubernamental o eran sus aliados. “*Todo el parlamento, por decirlo con alguna*

⁵²⁶ El caso más paradigmático es el de Jose Ortega y Gasset en León.

⁵²⁷ <https://www.historiaelectoral.com/e1931.html>, última consulta 2 de agosto de 2023.

⁵²⁸ Perez Serrano, N., La Constitución de 1931, cit., p. 24-25.

⁵²⁹ Juliá, S., La Constitución de 1931, cit., p. 38.

exageración, era Gobierno". De hecho, formaban parte del mismo nada menos como Presidente (Alcalá Zamora) y como Ministro de Gobernación (Miguel Maura) los líderes de Derecha Liberal Republicana, que había recibido un respaldo electoral exiguo. Sin embargo, como señala Santos Juliá⁵³⁰, los líderes de los dos partidos mayoritarios, el Socialista y el Radical, decidieron mantener el pacto de San Sebastian al menos hasta que se aprobase la Constitución y sus leyes complementarias. Por eso, para este autor, "el resultado principal de estas primeras elecciones consistió en reforzar la identificación del régimen con la mayoría inicial que lo instauró y de mantener en el poder a un gobierno caracterizado por la heterogeneidad de sus componentes, desde la derecha republicana hasta la izquierda socialista." Finalmente, Alcalá-Zamora y Maura dimitieron en octubre de 1931, en pleno debate constituyente, como consecuencia entre otros motivos a los que se refiere Gil Pecharromán⁵³¹, de la redacción finalmente aprobada para los artículos de la Constitución que regulaban los derechos religiosos de los ciudadanos, así como el estatuto de la Iglesia y de las Ordenes religiosas frente al Estado.

Palmer⁵³² ha destacado la heterogeneidad de la asamblea constituyente, que quedó "compuesta por un mosaico de personajes y fuerzas políticas muy distintos, por lo que el conjunto era muy heterogéneo". Este autor destaca como sumando a los asientos de las dos fuerzas mayoritarias los de diez minorías (Partido Radical Socialista 52, Agrupación al Servicio de la República 13, Izquierda Republicana de Cataluña 37, Acción Republicana 27, minoría agraria 24, Federación Republicana Gallega 19, independientes 18, minoría vasco-navarra 15, conservadores 15, federales 14) se alcanzaban los 234 diputados, uno menos que la mayoría absoluta de la cámara. Asimismo, se refiere a la dificultad de determinar con precisión la composición cuantitativa y personal de los grupos parlamentarios, dados los constantes cambios de pertenencia de los diputados. Por otro lado, las agrupaciones políticas o parlamentarias estaban escasamente disciplinadas⁵³³.

⁵³⁰ Juliá, S., *La Constitución de 1931*, cit., p. 39.

⁵³¹ Gil Pecharromán, J., *Segunda República Española (1931-1936)*, cit., p. 84.

⁵³² Palmer Valero, R., *Los problemas socioeconómicos en la Constitución de 1931*, cit., p. 36-37.

⁵³³ Palmer Valero, R., *Los problemas socioeconómicos en la Constitución de 1931*, cit., p. 39.

Por su parte, Tusell, Ruiz Manjón y García Queipo de Llano⁵³⁴ han destacado *“un frágil índice de apoyo al régimen republicano”* en las elecciones a las Cortes Constituyentes, basándose en el estudio detallado de los resultados de voto. Restando el porcentaje de abstencionismo (que diferencian entre estructural y anarquista) y los votos a partidos de izquierda (como por ejemplo el Partido Comunista que no obtuvo representación) y de derecha, que se situaban al margen del régimen republicano, los autores citados calculan un *“índice de aceptación”* de la República por cada provincia, llegando a la conclusión de que el régimen republicano adolecía de *“una debilidad inicial indudable que desde luego no se manifestó mínimamente a la hora de la constitución del Parlamento de 1931”*⁵³⁵. El hecho de que en muchas circunscripciones no se presentasen candidaturas de derechas implica además *“el carácter temporal que da la sensación de tener la vinculación al régimen republicano de determinadas provincias y circunscripciones”*. Para Tusell, Ruiz Manjón y García Queipo de Llano, las diferencias muy significativas en el citado índice de aceptación permiten pensar en *“la realidad de dos Españas políticas”* en los momentos iniciales del régimen republicano: la de los que expresaron en las elecciones su apoyo y la de los situados a la derecha y a la izquierda de los partidos republicanos. Esta división constituía para estos autores un factor de *“inestabilidad potencial de la experiencia republicana”*.

A este *“distanciamiento entre las Constituyentes y la realidad del país, detectable ya desde el primer momento”* se ha referido también Ramón Palmer⁵³⁶.

Si traemos a colación con cierto detalle la cuestión de las elecciones y la composición de las Cortes Constituyentes es porque, según Tusell, Ruiz Manjón y García Queipo de Llano⁵³⁷, *“tuvieron una importancia histórica singular en cuanto que crearon las condiciones políticas para la aprobación de una Constitución y de una serie de medidas reformistas que adquirieron determinadas características en función del espectro existentes en la Cámara entonces elegida”*. Entre ellas, la reforma fiscal y la introducción del impuesto personal sobre la renta.

⁵³⁴ Tusell Gómez, J., Ruiz Manjón, O., García Queipo de Llano, G., “Las constituyentes de 1931: Unas elecciones de transición (II)”, *Revista de Derecho Político*, número 13, Primavera 1982. Pág. 194.

⁵³⁵ Tusell Gómez, J., Ruiz Manjón, O., García Queipo de Llano, G., “Las constituyentes de 1931: Unas elecciones de transición (II)”, cit., p. 150.

⁵³⁶ Palmer Valero, R., *Los problemas socioeconómicos en la Constitución de 1931*, cit., p. 39.

⁵³⁷ Tusell Gómez, J., Ruiz Manjón, O., García Queipo de Llano, G., “Las constituyentes de 1931: Unas elecciones de transición (II)”, cit., p. 194.

Mientras tenía lugar el proceso electoral, la Comisión jurídica asesora preparó con celeridad y envió al Ministro de Justicia el Anteproyecto de Constitución. El documento fue publicado en julio de 1931 junto con algunos votos particulares. Constaba de 104 artículos, agrupados en nueve títulos, entre ellos el VIII dedicado a la Hacienda Pública con 15 artículos. Entre los votos particulares, destacaba en lo que afecta a este estudio, uno de González Posada⁵³⁸ a la totalidad Título VIII, en el que solicitaba la supresión de la mayor parte de los artículos por entender que no contenían materia constitucional. Asimismo, se incluía otro solicitando la inclusión de un artículo 99 bis, en el que se eliminaban los “*cupos, conciertos y contingentes*” en relación con las contribuciones e impuestos incluidos en el “*plan general de los ingresos de la República*” firmado, entre otros, por Agustín Viñuales. Según Pérez Serrano⁵³⁹, la obra en la que predominaban las ideas del “*maestro Posada*” era “*seria, correcta, congruente, de perfil no muy extremoso en radicalismos, pero absolutamente respetable y quizás más armónica de líneas y más sistemática en su orientación que el proyecto redactado después por la Comisión parlamentaria*”. Por su parte, Santos Juliá⁵⁴⁰ destaca como el Anteproyecto se situaba en la tradición de las Constituciones de 1812, 1837 y 1869, aunque en el título relativo (el Título III) a los derechos y deberes de los españoles suponía una “*profunda revolución de nuestro derecho político*” citando “La nueva Constitución” de Posada (una obra publicada originalmente en francés en 1932). Según Santos Juliá, en el citado Título III se contenía un capítulo consagrado a la familia, la economía y la cultura, “*una novedad absoluta en cualquiera de las tradiciones constitucionales*”, según referencia al mismo Posada. Según Santos Juliá, las dos materias que más ocuparon a los miembros de la subcomisión fueron la estructura territorial del Estado y la cuestión religiosa. Sobre el primer tema, más relevante como veremos en lo que se refiere a los aspectos tributarios de la Constitución, el Anteproyecto dio entrada al concepto de autonomía administrativa y

⁵³⁸Adolfo González Posada (1860-1944), Catedrático de Derecho Político y, sucesivamente, Administrativo en la Universidad de Oviedo, entre 1873 y 1910. A partir de ese año ocupa la cátedra de Derecho Municipal Comparado en la Universidad Central de Madrid, y posteriormente la de Derecho Político Comparado, llegando a ser Decano y Decano honorario de dicha universidad entre 1930 y 1934 (siendo sustituido por Nicolás Pérez Serrano). Entre otros cargos, fue vocal (desde 1915) y presidente desde 1935 del Instituto Nacional de Previsión.

Petit, C., González Posada y Biesca, Adolfo. Diccionario de Catedráticos españoles de Derecho (1847-1984), 2021 (disponible en <https://humanidadesdigitales.uc3m.es/s/catedraticos/item/14890>). Última consulta 4 de septiembre de 2024.

⁵³⁹Pérez Serrano, N., La Constitución de 1931, cit., p. 26.

⁵⁴⁰Juliá, S., *La Constitución de 1931*, cit., p. 39-40.

política al que podían optar por su propia iniciativa las provincias limítrofes que se definan como región por sus características geográficas e históricas, adoptando el correspondiente Estatuto de Autonomía. En tal caso, el Anteproyecto establecía qué materias se reservaba el Estado.

Ramón Palmer⁵⁴¹ ha destacado como en materia de derechos económico-sociales y Hacienda Pública el Anteproyecto *“avanza ya gran parte de lo que será la Constitución”*. Su propio Preámbulo reconocía que la parte relativa a la Hacienda Pública, el Título VIII, *“podrá ser tachada de demasiado minuciosa, y aún de abarcar temas propios de una Ley de Contabilidad”*. Y explicaba el motivo de ese posible defecto: *“La Comisión ha entendido indispensable proceder como lo ha hecho, porque Parlamentos, Gobiernos y Dictaduras habían tratado el orden financiero con tan desenfadada confianza y habían llegado a tales extremos en el despilfarro y en el favoritismo, que ha venido a ser necesario dar a las previsiones y a las garantías tipo constitucional, a fin de que el contribuyente se encuentre más asistido y el gobernante más cohibido y amenazado.”*⁵⁴²

A este respecto hay que tener en cuenta que, como ha resumido Medina Guerrero⁵⁴³, la Dictadura de Primo de Rivera se había caracterizado por *“una política expansiva fundamentada en un enorme gasto público destinado a obras públicas y al fomento de la producción industrial”*, que solo podía financiarse con endeudamiento. Al fracasar las medidas de reforma tributaria planteadas (como el proyecto de Impuesto sobre Rentas y Ganancias de Calvo Sotelo), el déficit presupuestario se hizo *“crónico”* durante el periodo de la Dictadura, aunque el mismo se intentase camuflar con prácticas tan heterodoxas como la aprobación de presupuestos extraordinarios (solo de gastos) y la constitución de cajas especiales para la ejecución de obras y servicios del Estado (como la ferroviaria o la de las confederaciones hidrográficas). Durante los años 1926 y 1927 las emisiones de deuda se cubrieron con facilidad. El incremento de la deuda empezó a erosionar el valor de la peseta. Aunque la situación aconsejaba una contención del gasto, la laxitud fiscal era la característica fundamental en materia financiera del Gobierno de la

⁵⁴¹ Palmer Valero, R., *Los problemas socioeconómicos en la Constitución de 1931*, cit., p. 33.

⁵⁴² *“Anteproyecto de Constitución de la República española”*. Tomo IV. Alicante, Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes, 2014. Obtenida el 12 de septiembre de 2024 de https://www.cervantesvirtual.com/obra-visor/anteproyecto-de-constitucion-de-la-republica-espanola-de-1931/html/490eae19-ba06-405a-9428-b6cbef5c2f12_2.html.

⁵⁴³ Medina Guerrero, M., *“La Hacienda Pública (Título VIII: Arts. 107-120)”*, en Oliver Araujo, J. y Ruiz Robledo, A. (dir.), *Comentarios a la Constitución Española de 1931 en su 90 aniversario*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2021, páginas 240-241.

Dictadura. Desde 1923, según comenta Medina Guerrero, se había suspendido la aplicación de la norma contenida en el artículo 41 de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1 de julio de 1911, que prohibía efectuar “*transferencias entre capítulos, artículos y conceptos*” de los presupuestos generales del Estado. En la última época de la Dictadura se apreciaron ya signos del “*profundo deterioro*” de la situación financiera, como fue el fracaso de una emisión de deuda emprendida por Calvo Sotelo en diciembre de 1929 para reembolsar los créditos extranjeros.

Debido a “*las irreductibles disparidades de opinión surgidas entre los Ministros*”⁵⁴⁴, el Anteproyecto no consiguió el respaldo del Gobierno y fue enviado a las Cortes junto con los votos particulares para que fuera examinado por aquellas.

Para Perez Serrano, esta falta de conciliación entre los Ministros privó a las Cortes de conocer el criterio del Gobierno con antelación lo cual habría sido un medio eficaz para facilitar y encauzar el debate constitucional.

Por su parte, Santos Juliá⁵⁴⁵ ha destacado la presión de la Iglesia católica, pero sobre todo del Partido Socialista que consideraba el texto como retardatario, reaccionario y confuso, entre otras razones porque protegía el derecho de propiedad, y porque la solución autonomista se consideraba una concesión al carlismo (o jaimismo en esa época) y un retroceso respecto a las teorías modernas del federalismo.

Como consecuencia del fracaso anterior, una vez constituida la asamblea constituyente el 14 de julio (un guiño a la Revolución Francesa), se creó una comisión con la función de elaborar un proyecto de Constitución, compuesta por 21 miembros que representaban proporcionalmente a los grupos parlamentarios y presidida por Luis Jimenez de Asúa (Socialista). El resto de sus integrantes eran Emiliano Iglesias Ambrosio, vicepresidente (Radical), Ricardo Samper Ibañez (Radical), Clara Campoamor Rodríguez (Radical), Justo Villanueva (Radical), Mariano Ruiz-Funes García (Acción Republicana), Luis Araquistáin (Socialista), Trifón Gómez (Socialista), Jerónimo Bugada (Socialista), Enrique de Francisco (Socialista), Leopoldo Alas (Radical Socialista), Juan Botella Asensi (Radical Socialista), Antonio Rodríguez Pérez (ORGA⁵⁴⁶), Gabriel Alomar Villalonga (Socialista y Unió Socialista de Catalunya), Antonio Xirau Palau (grupos

⁵⁴⁴ Perez Serrano, N., *La Constitución de 1931*, cit., p. 28.

⁵⁴⁵ Juliá, S., *La Constitución de 1931*, cit., p. 41.

⁵⁴⁶ Organización Republicana Gallega Autonomista.

catalanes), Bernardino Valle Gracia (Federal), Jesus María de Leizaola (Vasco Navarros), Juan Castrillo Santos (Progresista), Jose María Gil Robles (Agrario), Fernando Valera (Secretario, Socialista) y Alfonso García Valdecasas (Secretario, Agrupación “Al servicio de la República”).

Según comenta Perez Serrano⁵⁴⁷ el proyecto se elaboró en un plazo “*brevísimo*” de 20 días en “*un ambiente de sigilo y reserva*”, lo que pudo ser la causa de “*deficiencias notorias*”. Se trata de un testimonio de un testigo directo porque como ha explicado Santos Juliá⁵⁴⁸, citando un artículo publicado por Luis Araquistain en el diario El Sol en diciembre de 1931, siendo el presidente de la Comisión, Luis de Jimenez de Asúa, un reputado penalista, hubo de apoyarse en el continuo asesoramiento de “*dos camaradas de la Universidad Central, Nicolás Perez Serrano y Miguel Cuevas, oficiales técnicos de la secretaría del Congreso*”.

Santos Juliá comenta que los trabajos de la Comisión comenzaron el día 28 de julio, el mismo día de su constitución, y que el 5 de agosto el Presidente del Gobierno convocó al Presidente de la Comisión para que presentase el proyecto de Constitución en quince días. La urgencia determinó el método de trabajo. Los cinco representantes socialistas llevaron la iniciativa en la redacción, mediante reuniones previas a la presentación de los textos al resto de los miembros de la Comisión. Según Santos Juliá⁵⁴⁹, pese a la posición oficial del Partido Socialista, los representantes socialistas supieron apreciar la solidez técnica del Anteproyecto. En esta misma línea, Ramon Palmer⁵⁵⁰ ha comentado que “*se utilizó en gran medida*” el Anteproyecto y algunos de los votos particulares. No obstante, Perez Serrano⁵⁵¹ opinaba que se utilizaron como base más los votos particulares que acompañaban al Anteproyecto mencionado que este mismo. En lo que ambos coinciden es en la influencia muy relevante de los textos constitucionales de otros países reconocida expresamente por Jimenez de Asúa en el discurso de presentación del Proyecto al pleno⁵⁵². Según Santos Juliá⁵⁵³, la Constitución española debía más a las Constituciones alemana de 1919, la austríaca y checoslovaca de 1920 y la mexicana de 1917, que a las

⁵⁴⁷ Perez Serrano, N., *La Constitución de 1931*, cit., p. 30.

⁵⁴⁸ Juliá, S., *La Constitución de 1931*, cit., p. 43.

⁵⁴⁹ Juliá, S., *La Constitución de 1931*, cit., p. 45.

⁵⁵⁰ Palmer Valero, R., *Los problemas socioeconómicos en la Constitución de 1931*, cit., p. 43.

⁵⁵¹ Perez Serrano, N., *La Constitución de 1931*, cit., p. 31.

⁵⁵² Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 27 de agosto de 1931, n.º 28, pág. 642-648.

⁵⁵³ Juliá, S., *La Constitución de 1931*, cit., p. 75.

Constituciones españolas de 1812, 1837 y 1869; y ello era debido a que la generación (la del 14) de los ponentes constitucionales se había educado “*en mirar al entorno europeo para identificar en el pasado español las carencias del presente*”, y de ella formaban parte “*un buen plantel de expertos en derecho político o constitucional, formados en Alemania o en contacto con autores alemanes*” como Preuss, Kelsen, Heller o Jellinek. El Proyecto de Constitución se presentó al pleno en la sesión del 18 de agosto⁵⁵⁴, iniciándose su discusión el 27 de agosto con “*un excelente discurso del señor Jimenez de Asúa*” que, según Perez Serrano⁵⁵⁵, “*puede considerarse como la exposición de motivos del proyecto, ya que la Comisión, siempre apremiada, no pudo redactarla con la amplitud y reposo que tan arduo empeño exigía*”.

En cuanto a la razón de la urgencia tanto en el proceso constituyente como en la propia elaboración de la Constitución, cabe entender, siguiendo a Santos Juliá⁵⁵⁶, que el Gobierno provisional actuó presionado por la coalición de izquierdas catalanas (dirigidas por Francesc Maciá y Lluís Companys) que proclamó el Estado catalán, primero, y luego obtuvo el reconocimiento de la Generalitat catalana y el compromiso del Gobierno de proponer a las Cortes Constituyentes el Estatuto de Cataluña tal y como fuese presentado por la Generalitat. Siguiendo el relato de los hechos que hace Santos Juliá⁵⁵⁷, está claro que en esos meses se desarrolló una carrera entre el poder constituyente y la coalición de izquierdas catalanas. Como había sucedido el 14 de abril, cuando los dirigentes de Esquerra se adelantaron a los de la coalición republicano-socialista en la proclamación de la República, en la misma fecha de apertura de las Cortes Constituyentes (14 de julio), la Diputación provisional de la Generalitat de Catalunya adoptó el acuerdo de aprobar el Proyecto de Estatuto, el llamado Estatuto de Nuria. Según Gil Pecharromán⁵⁵⁸, su redacción fue obra de una comisión presidida por los juristas Pere Corominas y Jaume Carner (posteriormente Ministro de Hacienda). Fue aprobado en referéndum el 6 de agosto. Pasado un mes, el 14 de agosto, el Presidente de la Generalitat (Francesc Maciá), hizo entrega al Presidente del Gobierno (Niceto Alcalá-Zamora) del citado proyecto. Según Santos Juliá, en su prefacio atribuía a la Diputación provisional “*la fijación de las*

⁵⁵⁴ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 18 de agosto de 1931, Apéndice 4º al n.º 22.

⁵⁵⁵ Perez Serrano, N., *La Constitución de 1931*, cit., p. 31.

⁵⁵⁶ Juliá, S., *La Constitución de 1931*, Iustel, Madrid, 2009, p. 32-36.

⁵⁵⁷ Juliá, S., *La Constitución de 1931*, cit., p. 49.

⁵⁵⁸ Gil Pecharromán, J., *Segunda República Española (1931-1936)*, cit., p. 78.

facultades reservadas al Poder central de la República, y las que se considerarán privativas e indispensables para el Gobierno de Cataluña". Asimismo, en el artículo 1 definía a Cataluña como *"un Estado autónomo dentro de la República española"*. El 18 de agosto, el mismo día que la Comisión constitucional había terminado sus trabajos, Alcalá-Zamora presentó a las Cortes el Proyecto de Estatuto recomendando que la misma Comisión emitiese dictamen sobre aquel, pero una vez que se hubiese promulgado la Constitución. Esta circunstancia marcó el debate constitucional en el pleno. Como ha comentado Santos Juliá, *"los constituyentes trataban de que el Estatuto se ajustara a la Constitución, y no al revés, que ellos hubieran de ajustarse a los términos del Estatuto. No se ajustaron, pero no por ello dejaron de tenerlo en cuenta en sus deliberaciones"*. Como ha comentado Gil Pecharromán⁵⁵⁹ el problema que planteaba el Estatuto de Nuria era que el Proyecto de Constitución establecía un techo de competencias autonómicas muy inferior al que pretendían los catalanistas y todavía no se había definido la forma de Estado que iba a adoptar la nueva República, si unitaria o federal. Para entender la tensión existente, hay que retrotraerse al llamado pacto de San Sebastián de 1930 y al acta de este, del cual según nos cuenta Santos Juliá⁵⁶⁰, hubo varias versiones. Según la redactada por Carrasco i Formiguera, representante de Acció Catalana, todos los asistentes acordaron que el problema de Cataluña debía resolverse en base al principio de autodeterminación, concretado en un *"proyecto de Estatuto o Constitución autónoma propuesta libremente por el pueblo de Cataluña, aceptada por la voluntad de la mayoría de los catalanes expresada en un referéndum, y que se sometería a la aprobación soberana de las Cortes constituyentes, pero solo en la parte relativa a la delimitación de atribuciones entre el poder central y el gobierno autónomo de Cataluña"*. Pues bien, el Proyecto de Estatuto presentado cumplía con esos requisitos.

La discusión del Proyecto de Constitución se llevó a cabo con un número de turnos limitados y por tiempos tasados sobre la totalidad y sobre cada uno de los títulos, así como los votos particulares, estableciéndose el 22 de noviembre como fecha tope. No obstante, fueron precisamente la cuestión de la organización territorial del Estado (la cuestión catalana) y la cuestión religiosa las que ocuparon la mayor parte del tiempo y la energía de los constituyentes. Santos Juliá⁵⁶¹ ha afirmado, recogiendo algunos testimonios de

⁵⁵⁹ Gil Pecharromán, J., *Segunda República Española (1931-1936)*, cit., p. 78.

⁵⁶⁰ Juliá, S., *La Constitución de 1931*, cit., p. 25.

⁵⁶¹ Juliá, S., *La Constitución de 1931*, cit., p. 51.

diputados, que una vez aprobados por mayoría los tres primeros títulos (el Preliminar que definía el Estado español, el Primero dedicado a la “*Organización Nacional*”, el Segundo de la “*Nacionalidad*” y el Tercero, “*Derechos y Deberes de los españoles*”), si bien hubo otras cuestiones que suscitaron debates como el unicameralismo, la forma de elección y responsabilidad del Presidente de República, el poder judicial, la Hacienda y el procedimiento de reforma constitucional y las garantías constitucionales, “*el resto del articulado no ocupó el tiempo ni despertó la pasión levantada por la definición de la República*”. Como habían advertido los presidentes de las dos comisiones que participaron en la redacción del Anteproyecto y del Proyecto⁵⁶², la cuestión religiosa y la catalana eran los dos mayores problemas políticos a los que tenían que enfrentarse los constituyentes. Prueba de ello es que el Título III no fue aprobado hasta el 22 de octubre, y el debate se terminó en la sesión del 1 de diciembre y tras una corrección de estilo se sometió a la aprobación de la cámara el 9 de diciembre de 1931, obteniendo 368 votos a favor y ninguno en contra.

Santos Juliá⁵⁶³ ha destacado “*la doble dimensión de la Constitución*” ya que de los debates de los Constituyentes se deduce que no solo pretendían organizar un Estado dotándolo de una norma suprema, sino que querían dotarle de un contenido político o programático, “*construir un Estado para transformar una sociedad*”. Se trataba de “*adecuar la estructura política a la nueva sociedad instaurando un Estado democrático y social de derecho, sometido en toda su acción, en su funcionamiento y en sus instituciones a una norma jurídica suprema.*”

Este programa se introduce en el Título III, inspirado en el derecho constitucional comparado al que nos hemos referido anteriormente, e incluía el reconocimiento de la igualdad de sexo, el sufragio universal a partir de los 23 años (ampliado a la mujer por primera vez), la prohibición de todo privilegio, la libertad de conciencia, y los derechos civiles y políticos (expresión, reunión, asociación, etc). Fue en el Capítulo II titulado “*Familia, economía y cultura*” donde se incorporaron por vez primera en un texto constitucional español los derechos económicos y sociales: en relación con el matrimonio se reconoce la libertad de ambos cónyuges de disolverlo por mutuo disenso, o solo a petición de uno de ellos mediando justa causa (Art. 43), la protección de los hijos por parte del Estado cuando los padres no puedan cumplir con sus obligaciones con los

⁵⁶² Juliá, S., *La Constitución de 1931*, cit., p. 77.

⁵⁶³ Juliá, S., *La Constitución de 1931*, cit., p. 74-76.

mismos (Art. 43), la salvaguarda de la riqueza artística e histórica del país (Art. 45), el aseguramiento de las condiciones de trabajo que se define como una “*obligación social*” (Art. 46), el “*servicio de la cultura*” y el acceso a la educación (estableciéndose la obligatoriedad y gratuidad de la enseñanza primaria) (Art. 48), incluso la protección del campesinado y los pescadores (Art. 47). Un artículo clave de este Título es el 44, donde se reconoce el derecho de propiedad, aunque fuertemente limitado por su función social, pudiendo ser objeto de expropiación mediante una “*adecuada indemnización*” salvo que una ley aprobada por mayoría absoluta disponga otra cosa. Para Santos Juliá⁵⁶⁴, este contenido confirma “*una concepción intervencionista del Estado, hija del liberalismo social del periodo de entreguerras*”. Por su parte, el Presidente de la Comisión decía en el discurso ya citado que era “*una Constitución de izquierda*”, “*una Constitución avanzada no socialista*”⁵⁶⁵ puesto que el reconocimiento del derecho de propiedad privada le impedía tener ese carácter. En este sentido, Palmer⁵⁶⁶ ha resumido las reflexiones de los representantes socialistas en la Comisión, según las cuales ellos tuvieron de “*roja sangre política*” las propuestas de la Comisión Jurídica que, como ya se ha comentado, el Partido Socialista consideraba no estaban a la altura de la nueva España republicana. Sin embargo, como consecuencia de los acuerdos y renunciaciones a los que tuvieron que llegar durante la elaboración en la Comisión, el proyecto “*no responde a sus postulados socialistas, sino, como máximo, alcanza contenidos avanzados y socializantes*”.

En cuanto al problema de la organización territorial del Estado, el debate se produjo entre los días 22 y 27 de septiembre. Según Gil Pecharromán⁵⁶⁷, mientras para los diputados catalanistas la atribución de competencias a la administración del Estado realizada en el Proyecto impedía el autogobierno que buscaba garantizar su Proyecto de Estatuto, muchos parlamentarios republicanos y socialistas (y entre ellos intelectuales como Unamuno y Ortega y Gasset) consideraban que la organización de las autonomías debía ser decidida por las Cortes. Es importante detenerse un momento en la fórmula adoptada porque la misma afectó al texto constitucional en otros apartados, particularmente en el tributario.

⁵⁶⁴ Juliá, S., *La Constitución de 1931*, cit., p.76.

⁵⁶⁵ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 27 de agosto de 1931, n.º 28, pág. 648.

⁵⁶⁶ Palmer Valero, R., *Los problemas socioeconómicos en la Constitución de 1931*, cit., p. 42.

⁵⁶⁷ Gil Pecharromán, J., *Segunda República Española (1931-1936)*, cit., p. 78.

La República fue finalmente definida como un “Estado integral”⁵⁶⁸, una alternativa tanto al Estado unitario como al federal, cuyo significado fue explicado por Jimenez de Asúa en su discurso de presentación del Proyecto. Se permitía a aquellas provincias con características históricas, culturales y económicas comunes que quisieran, formar una región autónoma. Se le denominaba Estado integral porque integraría en el Estado español la expresión política de los “hechos diferenciales”, el primero de los cuales era el catalán naturalmente. En palabras de Sanchez Albornoz (elegido por Acción Republicana), que en su discurso identifica como “hechos diferenciales” al vasco, el catalán y el gallego, se trataba de construir “*un Estado que refleje esa unidad en la variedad*”⁵⁶⁹. Una vez ofrecida esta solución para colmar las aspiraciones catalanas, se ponía a disposición de otras regiones el autogobierno dentro del marco de la Constitución. En palabras de Santos Juliá: “*Resolver el problema de Cataluña requería modificar, abriendo campo a las demás regiones, toda la estructura del Estado*”.

El desbloqueo de la situación se produjo por una “*solución de concordia*”⁵⁷⁰ negociada con los representantes de Cataluña (con el propio Carner) por Alcalá-Zamora, que consistió, según Gil Pecharromán⁵⁷¹, en no desarrollar en detalle en la Constitución cuales eran las competencias transferibles, dejando un amplio margen a la discusión de cada Estatuto regional. A cambio de ello, los socialistas (especialmente contrarios al Estatuto de Nuria) lograron que en el futuro los Estatutos hubiesen de ser discutidos artículo por artículo en las Cortes y que entrasen en vigor con su aprobación por las mismas, “*con lo que se evitaba la cesión de soberanía a los entes regionales que demandaba el frustrado Estatuto de Nuria*”.

Por tanto, en lo que se refiere a la organización territorial del Estado, el proceso constituyente no podría darse por terminado hasta la aprobación por el Parlamento español del Estatuto de Autonomía de Cataluña, el 21 de septiembre de 1932, la primera región autónoma constituida en España.

De la misma forma, la implementación del programa político de la Constitución exigiría la aprobación de multitud de leyes especiales, contempladas en el propio texto

⁵⁶⁸ Artículo Primero, párrafo tercero de la Constitución de la República Española, de 9 de diciembre de 1931 (Gaceta de Madrid de 10 de diciembre): “*La República constituye un Estado integral, compatible con la autonomía de los Municipios y Regiones*”.

⁵⁶⁹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 27 de agosto de 1931, n.º 28, pág. 655.

⁵⁷⁰ Juliá, S., *La Constitución de 1931*, cit., p. 74-76. Juliá, Santos, *La Constitución de 1931*, cit., p. 78.

⁵⁷¹ Gil Pecharromán, J., *Segunda República Española (1931-1936)*, cit., p. 79.

constitucional. Entre otras, las leyes relativas a la Comisión de Responsabilidades, la de Defensa de la República y la que regulaba el procedimiento para exigir la responsabilidad criminal del Presidente de la República, en 1931; la Ley del Divorcio en 1932; la Ley de Orden Público, la de Confesiones y congregaciones religiosas y la del Tribunal de Garantías Constitucionales, en 1933.

3.1.2. *El Título VIII. Hacienda Pública*

La mayoría de los artículos del Título VIII de la Constitución, dedicado a la Hacienda Pública, se refieren al Presupuesto y al control de los gastos. El espíritu que animó a la Comisión al redactar el Título IX del Proyecto sobre la Hacienda Pública queda claro en las palabras de Jimenez de Asúa⁵⁷²: “(...) *Muchos de los preceptos que ahí encontraréis, y que algunos consideran como no constitucionales, buscan precisamente la garantía de que no se haga lo que se hizo durante la Dictadura: Dilapidar los caudales de la Nación*”. En este sentido, Medina Guerrero⁵⁷³ se ha referido como causa de la “*inflación*” de preceptos reguladores del presupuesto y del control del gasto público a la conciencia de los constituyentes sobre la gravedad de la situación financiera y la necesidad de enviar un “*mensaje de confianza a los mercados financieros acerca de la solvencia que cabe esperar de un Estado que está constitucionalmente obligado a desarrollar una política presupuestaria saneada*”. A esa confianza se refirió largamente Santiago Alba (adscrito como Republicano Independiente) en su discurso de interpelación a Indalecio Prieto el 15 de septiembre de 1931⁵⁷⁴: “*No basta que a golpes de "Gaceta" digamos: vengan recursos, vengan nuevos tributos; si España está esquilada, si el torrente circulatorio de la economía nacional se ha reducido, ¿de dónde van a venir esos recursos? Hay que poner en movimiento, repito, todo el artefacto nacional. ¿Y cómo? Primero, practicando, consiguiendo, señores, esta mágica palabra: "confianza"*”.

El contenido tributario se limitaba al Artículo 115 que reservaba a las Cortes, o a las Corporaciones legalmente autorizadas, la capacidad de establecer impuestos y establecía el principio de reserva de ley: “*Nadie estará obligado a pagar contribución que no esté votada por las Cortes o por las Corporaciones legalmente autorizadas para imponerla.*”

⁵⁷² Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 27 de agosto de 1931, n.º 28, pág. 647.

⁵⁷³ Medina Guerrero, M., “La Hacienda Pública (Título VIII: Arts. 107-120)”, en Oliver Araujo, J. y Ruiz Robledo, A. (dir.), *Comentarios a la Constitución Española de 1931 en su 90 aniversario*, cit., p. 243.

⁵⁷⁴ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 15 de septiembre de 1931, n.º 38, pág. 910.

La exacción de contribuciones, impuestos y tasas y la realización de ventas y operaciones de crédito, se entenderán autorizadas con arreglo a las leyes en vigor, pero no podrán exigirse ni realizarse sin su previa autorización en el estado de ingresos del Presupuesto. No obstante, se entenderán autorizadas las operaciones administrativas previas, ordenadas en las leyes". Se trataba de una formulación del principio de legalidad que llama la atención, según Palmer⁵⁷⁵, por dos razones. En primer lugar, por su inclusión en este título de la Hacienda Pública en vez de en el relativo a la parte dogmática de la Constitución, como hacía la Constitución de 1869. Este encuadramiento era el adecuado cuando el objetivo de establecer el principio del "*consentimiento popular del impuesto*" era "*proteger la libertad individual y la propiedad privada*". Sin embargo, cuando lo que se pretende es "*potenciar la garantía que la intervención de las Cortes supone para conseguir un comportamiento ortodoxo y disciplinado*"⁵⁷⁶, el principio de legalidad encaja mejor en el título dedicado a la hacienda pública y el presupuesto. Medina Guerrero⁵⁷⁷ ha destacado que, a pesar de mantenerse la formulación del principio de legalidad casi idéntica a la de las dos constituciones precedentes (conforme con "*la concepción clásica, liberal, de los derechos fundamentales*"), el mismo fuese desplazado al Título de Hacienda.

En segundo lugar⁵⁷⁸, porque en la de 1931 (párrafo segundo del Artículo 115) se establece la inclusión de los impuestos en el Presupuesto como condición necesaria para su exacción. Aunque se mantiene la vigencia permanente de las leyes tributarias y de los impuestos, se atribuye a las Cortes una especie de "*segunda autorización*" anual de los impuestos, adicional al consentimiento otorgado al aprobar la ley del tributo correspondiente. Esta vinculación entre el derecho de consentir los impuestos y aprobar los presupuestos por parte del Parlamento constituía el restableciendo de una tradición que se había ido rompiendo en las Constituciones de 1869 y sobre todo en la de 1876, en la que el Presupuesto era un mero plan o cálculo estimativo de los ingresos tributarios. Según Pérez Serrano⁵⁷⁹, a la vista de este párrafo del Artículo 115, cabe considerar "*que las leyes sustantivas reguladoras de los impuestos actuaban «bajo condición*

⁵⁷⁵ Palmer Valero, R., *Los problemas socioeconómicos en la Constitución de 1931*, cit., p. 245.

⁵⁷⁶ Palmer Valero, R., *Los problemas socioeconómicos en la Constitución de 1931*, cit., p. 252.

⁵⁷⁷ Medina Guerrero, M., "La Hacienda Pública (Título VIII: Arts. 107-120)", en Oliver Araujo, J. y Ruiz Robledo, A. (dir.), *Comentarios a la Constitución Española de 1931 en su 90 aniversario*, cit., p. 250.

⁵⁷⁸ Palmer Valero, R., *Los problemas socioeconómicos en la Constitución de 1931*, cit., p. 247.

⁵⁷⁹ Pérez Serrano, N., *La Constitución de 1931*, cit., p. 317.

suspensiva», ya que forzosamente perdería todo valor si, en el momento de su exacción, aún no se ha producido la aprobación presupuestaria”.

La Constitución no establecía nada más en materia tributaria. Como comenta Perez Serrano quedaron fuera del texto constitucional cuestiones tributarias como la regulación de los impuestos locales y regionales, y la uniformidad de la tributación en toda la Nación, que formaban parte del Proyecto (Artículos 115⁵⁸⁰ y 116⁵⁸¹, respectivamente), “*acaso como compensación de la multiplicidad de disposiciones establecidas con respecto a otros temas de menor enjundia*”⁵⁸². El citado Artículo 115 del Proyecto se correspondía con el 98 del Anteproyecto. En cambio, en el Anteproyecto no se encuentra el Artículo 116 del Proyecto. En opinión de Ramón Palmer⁵⁸³, era una evidencia de “*la incapacidad de lograr un acuerdo*” sobre la materia. Aunque en general el Título VIII seguía con bastante fidelidad al Anteproyecto y al Proyecto, según confirmó el propio Jimenez de Asúa (*Proceso histórico de la Constitución de la República española*, Editorial Reus, Madrid, 1932), citado por Palmer⁵⁸⁴, la supresión de los preceptos anteriores es precisamente una de las modificaciones más importantes.

A este respecto, Medina Guerrero⁵⁸⁵ ha explicado como la discusión sobre el Artículo 115⁵⁸⁶ giró en torno a si el mismo, en relación con la cesión de impuestos a las Haciendas regionales efectuaba una remisión a los Estatutos de Autonomía y, en tal caso, si dicha cesión exigía su aprobación por las Cortes y con qué mayoría. Santiago Alba avisaba de las consecuencias que para la Hacienda Pública podía tener esa remisión, refiriéndose expresamente a la autonomía catalana. Hay que tener en cuenta que, como hemos

⁵⁸⁰ “*Las Haciendas de las Corporaciones locales o regionales se basarán sobre sus propios impuestos y contribuciones, sin que aquellos otros que figuren en el plan de ingresos de la República puedan ser objeto de recargo para este fin. Lo dispuesto en el párrafo anterior no será obstáculo a las asignaciones que, en virtud de la ley, puedan hacerse a las Haciendas regionales, de los productos de determinados monopolios e impuestos que graven la transmisión o el consumo de los bienes. Las normas de esta asignación no podrán, en ningún caso, ser tales que directa o indirectamente beneficien a unas regiones en perjuicio de otras.*”

⁵⁸¹ “*Los impuestos que figuren en el plan general de los ingresos de la Republica serán exigidos en toda la Nación a los mismos tipos y con las mismas modalidades y por las mismas autoridades y funcionarios de la Administración general del Estado, quedando, en consecuencia, prohibido el establecimiento de cupos, conciertos y contingentes en cuanto a dichas contribuciones e impuestos se refiere.*”

⁵⁸² Perez Serrano, N., *La Constitución de 1931*, cit., p. 231.

⁵⁸³ Palmer Valero, R., *Los problemas socioeconómicos en la Constitución de 1931*, cit., p. 177.

⁵⁸⁴ Palmer Valero, R., *Los problemas socioeconómicos en la Constitución de 1931*, cit., p. 173.

⁵⁸⁵ Medina Guerrero, M., “*La Hacienda Pública (Título VIII: Arts. 107-120)*”, en Oliver Araujo, J. y Ruiz Robledo, A. (dir.), *Comentarios a la Constitución Española de 1931 en su 90 aniversario*, cit., p. 257-258.

⁵⁸⁶ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 24 de noviembre de 1931, n.º 79, pág. 2588.

comentado anteriormente, desde agosto de 1931 ya se estaba tramitando el llamada Estatuto de Nuria, “*que incorporaba un régimen hacendístico tan sumamente descentralizador que ya hacía presagiar cuán complejas serían las negociaciones en este punto, alimentando la sospecha de que difícilmente podría haber un sistema de financiación homogéneo para todas las regiones*”⁵⁸⁷.

Finalmente, a propuesta del Ministro de Hacienda (Indalecio Prieto) y de Gabriel Franco, se eliminó el precepto. Para el primero porque podía dar lugar a dudas sobre la vigencia de los regímenes fiscales en Vascongadas y Navarra y, en todo caso, el Parlamento tendría ocasión de votar los Estatutos. Para Franco⁵⁸⁸, la Constitución solo debía incluir “*preceptos claros y sencillos*”, “*preceptos sumamente generales*” en lo que hace referencia al buen orden de la Hacienda Pública, y no podía regular una cuestión tan compleja técnicamente como la organización de las haciendas regionales. En general, las discusiones se centraron en si una mayor concreción de la Constitución en la materia estrictamente tributaria era necesaria o no. En este sentido, como ha destacado Palmer⁵⁸⁹, ya durante el debate en la Comisión, se habían presentado votos particulares a la totalidad del Proyecto, desde posiciones ideológicas muy distantes, por parte de los diputados Castrillo (minoría progresista, cercano a Alcalá-Zamora y Maura) y Valera (Radical Socialista), abogando por una menor extensión del Título de la Hacienda Pública. En sus propuestas se reducían los mandatos constitucionales a la formulación de principios y normas fundamentales, dejando a la ley ordinaria “*la configuración de instituciones y controles específicos para la vigilancia de la actuación financiera de los poderes públicos*”⁵⁹⁰. Sin embargo, se impuso “*la opción doctrinal-constitucional «extensiva»*”, en la línea de las constituciones de 1812 y 1869, que “*tenían una voluntad «ideológico-programática»*”, tanto por influencia del socialismo, como por la voluntad de transformar el Estado liberal en otro social e intervencionista⁵⁹¹.

Durante la tramitación del Proyecto en pleno se presentaron asimismo dos enmiendas a la totalidad del Título IX (dedicado a la Hacienda Pública) del Proyecto, por parte de

⁵⁸⁷ Medina Guerrero, M., “La Hacienda Pública (Título VIII: Arts. 107-120)”, en Oliver Araujo, Joan y Ruiz Robledo, Agustín (dir.), *Comentarios a la Constitución Española de 1931 en su 90 aniversario*, cit., p. 257.

⁵⁸⁸ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 24 de noviembre de 1931, n.º 79, pág. 2593.

⁵⁸⁹ Palmer Valero, R., *Los problemas socioeconómicos en la Constitución de 1931*, cit., p. 183.

⁵⁹⁰ Palmer Valero, R., *Los problemas socioeconómicos en la Constitución de 1931*, cit., p. 190.

⁵⁹¹ Palmer Valero, R., *Los problemas socioeconómicos en la Constitución de 1931*, cit., p. 192.

Manuel Marraco (Radical) y Emilio Azarola (Radical Socialista) y se registró un discurso también en contra por parte de Hector Altabás (Acción Republicana).

En defensa de la suya⁵⁹² el diputado Marraco (Partido Radical) consideraba que la Constitución debía definir una “*Hacienda verdaderamente liberal*”, republicana, diferente de la Hacienda “*oligárquica o plutocrática explotadora*” de la Monarquía so pena de hacer “*una mala obra con la revolución, puesto que las cosas seguirán igual que en tiempos de la Monarquía con referencia a asuntos de índole económica*”. Según el muy detallado estudio de Palmer⁵⁹³, Marraco era de los que reprochaban la inclusión en el Título IX del Proyecto de normas adjetivas y echaba en falta que en el texto constitucional se incluyesen preceptos sustantivos y fundamentales. En materia tributaria se trataba de configurar el modo en que el Estado exigirá los impuestos a los ciudadanos para lo cual se deberían incluir en la Constitución “*ciertos principios inspiradores del sistema fiscal*” y la regulación de algunos tributos. Además, era necesario potenciar la autonomía y la capacidad financiera de las Haciendas locales.

En sus enmiendas a los Artículos 104 a 116 del Proyecto de Constitución⁵⁹⁴, el diputado Marraco proponía establecer el principio (en el Artículo 104) de que el Estado no debería exigir tributo alguno que no fuese compensado por la prestación de un servicio equivalente. Asimismo, en el texto del Artículo 107, párrafo primero⁵⁹⁵, se proponía tanto para la Hacienda estatal como para las regionales o municipales, una obligación de gravar preferentemente la riqueza o las rentas mediante contribuciones directas antes que el consumo, la producción, el trabajo o las necesidades individuales, optando además con carácter preferente por las modalidades tributaria que hagan la carga más intransferible. Aunque no se hacía referencia a la personalización ni a la progresividad de los tributos, para Palmer⁵⁹⁶ las propuestas de Marraco contenían “*criterios para una estructura impositiva más justa y progresiva*”. En el mismo artículo se establecía una prohibición

⁵⁹² Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 24 de noviembre de 1931, n.º 79, pág. 2573.

⁵⁹³ Palmer Valero, R., *Los problemas socioeconómicos en la Constitución de 1931*, cit., p. 199-202 y 213-222.

⁵⁹⁴ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 4 de noviembre de 1931, Apéndice 1º al n.º 68.

⁵⁹⁵ “*Al establecer en los presupuestos del Estado entidades regionales y municipios, las bases tributarias que hayan de soportar los impuestos no serán gravados el consumo, la producción, el trabajo o las necesidades individuales sin haber cargado previamente la riqueza o sus rentas con contribuciones de carácter directo, por orden de la condición de intransferibles que alcancen estas imposiciones.*”

⁵⁹⁶ Palmer Valero, R., *Los problemas socioeconómicos en la Constitución de 1931*, cit., p. 217.

de establecer dos o más tributos sobre la misma base tributaria, así como la de los recargos de una administración sobre tributos gestionados por otra. Esta última prohibición también se encontraba en el Artículo 115 del Proyecto, que sería suprimido en el pleno, como ya hemos comentado. En este se reconocía que las Haciendas locales deberían tener sus propios impuestos y contribuciones, y se contemplaba la posible cesión de la recaudación de monopolios o impuestos que graben la transmisión o el consumo de los bienes. La enmienda de Marraco (en su Artículo 105) iba más allá, ya que cedía a los Ayuntamientos en exclusiva la Contribución Territorial (rústica y urbana) y el Impuesto de Derechos Reales que grava las transmisiones de los inmuebles situados en cada municipio. Además, en el Artículo 108 de la enmienda, se regulaban específicamente los derechos arancelarios a la importación y exportación de mercancías y las tasas destinadas a la protección de la producción nacional.

En nombre de la Comisión, el diputado Fernando Valera (Radical Socialista)⁵⁹⁷ rechazó las enmiendas (rechazo que fue ratificado mediante votación nominal de la Cámara) porque, aunque las mismas podrían ser medidas bien orientadas para la buena ordenación de Hacienda Pública, no eran de inmediata aplicación y, por tanto, *“no debían nunca alcanzar el rango de preceptos constitucionales”* para evitar el riesgo de un incumplimiento de la propia Constitución. Esta no cerraba la posibilidad de que los partidos políticos, previo acceso al poder, pudiesen establecer preceptos similares a los propuestos por Marraco ya que la Constitución no contenía disposiciones de *“orden negativo que se opongan a la aplicación de una política determinada en materia de Hacienda”*. Sin embargo, dotar a la Constitución del contenido propuesto en las enmiendas, afectaría a la *“flexibilidad”* que podría necesitar un Gobierno en el futuro. Para la Comisión, aceptar las enmiendas de Marraco supondría *“reformar de golpe todo el sistema fiscal y tributario de una nación”* lo cual juzgaba imposible. Como ha señalado Palmer⁵⁹⁸, *“la postura predominante, que se impuso finalmente, fue la de excluir del texto constitucional las normas relativas no solo a tributos concretos, sino también a los principios generales de la imposición”*. Hay que destacar como del debate se deduce que podía existir acuerdo entre las diferentes fracciones parlamentarias sobre la necesidad de una reforma tributaria que girase en torno a la introducción de impuestos personales sobre

⁵⁹⁷ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 24 de noviembre de 1931, n.º 79, pág. 2573.

⁵⁹⁸ Palmer Valero, R., *Los problemas socioeconómicos en la Constitución de 1931*, cit., p. 201.

la renta o el patrimonio y que, sin embargo, ya fuese por consideraciones respecto al rango constitucional o no de esas medidas o principios, o por temor o falta de confianza respecto a la posibilidad de hacer una reforma fiscal de forma súbita, se rechazaba establecer un mandato constitucional concreto al respecto. Este temor enlaza con la posición que hemos encontrado tanto en la doctrina (Eheberg) como en el Dictamen de 1927, sobre la conveniencia de reformar los impuestos de producto, personalizando la tributación directa, por fases. La enmienda de Marraco implicaba seguir la alternativa de suprimir los impuestos reales y sustituirlos por un impuesto sobre la renta y, posiblemente, otro sobre el patrimonio. Esta tampoco sería la alternativa preferida por la mayoría parlamentaria y el Gobierno de la República, como veremos.

En su discurso de defensa de su enmienda a la totalidad del Título IX del Proyecto de Constitución⁵⁹⁹, Azarola hace en realidad una enmienda a la economía de mercado que, con las matizaciones que hemos descrito, era el sistema sobre el cual la Constitución se apoyaba y respetaba. Así, decía que su enmienda se basaba en defender, frente a la “*república burguesa*” (basada en leyes meramente civiles y políticas) y la “*republica socialista*” (una “*asociación híbrida*” entre el sistema capitalista y las leyes sociales y obreras), una tercera forma de república que puede salvar a las sociedades humanas. Esta se apoyaría en la supresión del derecho de propiedad privada sobre el “*factor pasivo de la producción*” que denomina como “*Naturaleza*” (el suelo y la tierra, los animales salvajes objeto de caza y pesca, los minerales, “*la energía potencial de la cascada de agua*”, “*lo que es condición y fuente de vida*” de todos los hombres, es decir, los recursos naturales). Como ha comentado Palmer⁶⁰⁰, una vez abolida la propiedad privada de la naturaleza, su renta íntegra quedaría en poder del Estado, que la distribuiría entre la Hacienda Pública y los agentes económicos. De este modo solo existiría un impuesto que absorbería toda la renta de la Naturaleza y que permitiría la eliminación de todos los demás. Además de la propiedad privada, Azarola propugna la supresión de los empréstitos y del dinero, que consideraba impuestos encubiertos.

En la misma sesión el diputado Altabas (diputado autonomista por Valencia de la Alianza Republicana, según la base de datos del Congreso de los Diputados⁶⁰¹ aunque Palmer⁶⁰²

⁵⁹⁹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 19 de noviembre de 1931, n.º 77, p.2493.

⁶⁰⁰ Palmer Valero, R., *Los problemas socioeconómicos en la Constitución de 1931*, cit., p. 217.

⁶⁰¹ <https://www.congreso.es/es/archivo-historico-de-diputados>

⁶⁰² Palmer Valero, R., *Los problemas socioeconómicos en la Constitución de 1931*, cit., p. 201.

lo considera del Partido Radical) manifestó que *“es verdaderamente lastimoso, perdonadme el adjetivo, quizá verdaderamente deprimente, el leer el capítulo de la Hacienda Pública”*⁶⁰³, debido a la ausencia en el texto constitucional de principios o máximas que garantizasen al ciudadano la justicia tributaria. En su opinión, ello debería haber dado lugar al establecimiento en la Constitución del impuesto único sobre la propiedad.

Las enmiendas a la totalidad, de signo político tan dispar, fueron rechazadas prevaleciendo el enfoque adoptado en el Anteproyecto, el Proyecto y finalmente la Constitución a que nos hemos referido. Palmer⁶⁰⁴ ha destacado como el Partido Socialista mantuvo su apoyo hacia el Proyecto que había sido elaborado por una Comisión presidida por un socialista y en la que los socialistas habían jugado un papel principal, no secundando las propuestas del Partido Radical Socialista de transformación profunda de las estructuras económicas y financieras hacia un modelo económico, financiero y fiscal claramente revolucionario. También⁶⁰⁵, que durante el debate a la totalidad del Título IX apenas se escucharon discursos a favor desde el Partido Socialista (ni siquiera por parte del Ministro de Hacienda Indalecio Prieto), Acción Republicana o cualquiera otra de las minorías que apoyaban el Proyecto. Para Palmer es una prueba de que el debate transcurrió *“con indiferencia”*, que fue *“un debate disminuido”* posiblemente debido al cansancio y a la urgencia por concluir las discusiones constitucionales. No obstante, para este autor, aunque fuesen rechazadas, la formulación en el parlamento de posiciones que conllevaban la derogación total del régimen liberal basado en la economía de mercado era *“un ejemplo más de las contradicciones y dificultades definitorias que caracterizan el alumbramiento del nuevo régimen”*⁶⁰⁶.

La doctrina de la época no estaba de acuerdo con estas apreciaciones sobre la escasez de la Constitución en materia tributaria. Pío Ballesteros⁶⁰⁷ pone como ejemplo precisamente la Constitución de 1931 para ilustrar su afirmación de que *“la elección de tal o cual sistema de impuestos no puede ser materia rígidamente regulada en una constitución; lo*

⁶⁰³ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 20 de noviembre de 1931, n.º 78, pág. 2537.

⁶⁰⁴ Palmer Valero, R., *Los problemas socioeconómicos en la Constitución de 1931*, cit., p. 227.

⁶⁰⁵ Palmer Valero, R., *Los problemas socioeconómicos en la Constitución de 1931*, cit., p. 229.

⁶⁰⁶ Palmer Valero, R., *Los problemas socioeconómicos en la Constitución de 1931*, cit., p. 226.

⁶⁰⁷ Ballesteros, P., *“Teoría del sistema tributario español”*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, números 42-43, 1930-35, página 75.

normal es que solo se consignen vagas expresiones de justicia social". Según este autor, el contenido tributario del texto constitucional se limitaba a los Artículos 44, 17 y 26.

El primero de ellos establece que *"toda la riqueza del país, sea quien fuere su dueño, está subordinada a los intereses de la economía nacional y afecta al sostenimiento de las cargas públicas, con arreglo a la constitución y las leyes"*. Sin embargo, como se deduce del resto del precepto y del debate celebrado durante el 6 y 7 de octubre, dicho Artículo inserto en el Capítulo II (Familia, economía y cultura) del Título III (Derechos y deberes de los españoles) regulaba el derecho a la propiedad no la obligación de contribuir. En sus párrafos segundo y tercero decía: *"La propiedad de toda clase de bienes podrá ser objeto de expropiación forzosa por causa de utilidad social mediante adecuada indemnización, a menos que disponga otra cosa una ley aprobada por los votos de la mayoría absoluta de las Cortes. Con los mismos requisitos la propiedad podrá ser socializada."*

De hecho, este fue el motivo por el cuál durante el debate constituyente, se rechazó una enmienda defendida por el diputado Amadeo Aragay (de Izquierda Republicana de Cataluña), en relación con el Artículo 42 del Proyecto⁶⁰⁸ (que pasaría a ser el 44 de la Constitución), proponiendo el establecimiento de un impuesto sobre la renta de la propiedad de la tierra. En su intervención, el diputado reprochaba a la Comisión que en el texto constitucional tampoco se *"atacaban"* otros *"resortes de la economía nacional"* como el impuesto sobre la renta, la obligación de tributar y la limitación de la renta. El diputado Jerónimo Bugeda (Partido Socialista), que hablaba en nombre de la Comisión⁶⁰⁹, le contestó diciendo que estaba de acuerdo con el contenido de la enmienda, pero que la introducción de un *"cambio fundamental en el régimen fiscal"* debía hacerse en *"leyes adjetivas"* y no en el texto constitucional. El texto del Artículo 42 del Proyecto (aprobado como Artículo 44) era uno de los que, según Gil Pecharromán⁶¹⁰, *"revelaba mayor influencia socialista"* y dio lugar a debates muy enconados (con amenazas de dimisión tanto por parte de Alcalá-Zamora como de Jimenez de Asúa y, por tanto de ruptura de la Conjunción) ya que, aunque reconocía la propiedad privada, establecía que el Estado

⁶⁰⁸ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 6 de octubre de 1931, n.º 50, pág. 1462.

⁶⁰⁹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 6 de octubre de 1931, n.º 50, pág. 1463.

⁶¹⁰ Gil Pecharromán, J., *Segunda República Española (1931-1936)*, cit., p. 80.

procedería “*de modo gradual a su socialización*”⁶¹¹ y, asimismo, admitía la expropiación forzosa por causa de utilidad pública, con o sin indemnización. También establecía la propiedad estatal de “*las fuentes naturales de riqueza, existentes dentro del territorio nacional*”. Como ha comentado Palmer⁶¹², solo las minorías socialista y radical-socialista estaban completamente a favor del citado artículo y, en general, del tratamiento dado por el Proyecto a los temas de índole económico y social. El objetivo de los socialistas, como proclamó Fernando de los Ríos en su muy aplaudido discurso del 3 de septiembre de 1931 apoyando sin reservas el texto del Proyecto⁶¹³, era “*una economía sojuzgada, (...) una economía sometida, (...) una economía disciplinada y subordinada al interés público*”, dado que consideraban que el liberalismo económico era incompatible con la libertad individual y que, además, el capitalismo industrial había fracasado en las mayores economías del mundo como Inglaterra, Alemania y Estados Unidos, incapaces de atajar el paro, así como la crisis social y financiera. En cuanto al derecho de la propiedad alaba la fórmula propuesta: “*Es un acierto la manera como habéis justificado incluso la propiedad privada, o sea en razón de la función que desempeña, lo cual quiere decir que, si funcionalmente se justifica como propiedad privada, queda sometida al discernimiento de normas de Derecho público, ya que será preciso discernir en cada momento si la función está cumplida o incumplida*”. Como partidarios de la nacionalización de todos los bienes sociales y naturales, los radical-socialistas también apoyaban el citado artículo 42. Enfrente, de forma tajante, estaban las minorías vasco-navarra y agraria. Finalmente, según ha explicado Gil Pecharroman⁶¹⁴, gracias a una enmienda de la Asociación al Servicio de la República, con apoyo de Acción Republicana, se eliminó el carácter forzoso de la socialización y se limitó el derecho del Estado a expropiar sin indemnización (ya que se exigía una ley aprobada por mayoría absoluta). Esto significaba, como ha explicado Palmer⁶¹⁵, que los socialistas renunciaban a sus posiciones de máximos y que los católicos aceptaban que la redacción propuesta era conforme con la doctrina social de la Iglesia.

⁶¹¹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 18 de agosto de 1931, Apéndice 4º al n.º 22.

⁶¹² Palmer Valero, R., *Los problemas socioeconómicos en la Constitución de 1931*, cit., p. 49.

⁶¹³ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 3 de septiembre de 1931, n.º 32, pág. 753.

⁶¹⁴ Gil Pecharroman, J., *Segunda República Española (1931-1936)*, cit., p. 80.

⁶¹⁵ Palmer Valero, R., *Los problemas socioeconómicos en la Constitución de 1931*, cit., p. 110.

Así pues, el texto definitivo puede considerarse fruto de una transacción. Sin perjuicio de lo cual, como ha comentado Palmer⁶¹⁶, con el Artículo 44 *“irrumpe un tratamiento normativo de la propiedad totalmente nuevo en nuestro Derecho Constitucional”*. La propiedad aparece *“severamente limitada”* porque, según Palmer⁶¹⁷, a diferencia de como se concebía la expropiación forzosa en las Constituciones precedentes (como garantía de la propiedad, es decir, *“nadie será privado de su propiedad salvo en los supuestos de expropiación forzosa”*), en la Constitución de 1931 se configura como un derecho del Estado a actuar contra el propietario por causa de utilidad social (y no pública), incluso sin indemnización, aunque para esto fuese necesario una ley aprobada por las Cortes.

No hay que dejar de mencionar los poderes que se confieren al Estado en los párrafos cuarto y quinto del Artículo 44 de nacionalización de los servicios públicos y explotaciones que afecten al interés común *“en los casos en los que la necesidad social así lo exija”*, y de intervención en la explotación y coordinación de industrias y empresas *“cuando así lo exigieran la racionalización de la producción y los intereses de la economía nacional”*. Dichas facultades venían a limitar aún más la libertad de empresa (*“de elegir profesión”*, *“de industria y comercio”*) reconocida en el Artículo 33⁶¹⁸.

Para Palmer⁶¹⁹, en estos dos preceptos constitucionales se encuentra la *“Constitución económica”*. Dado que reconocen de forma explícita la libertad de empresa, y de forma implícita el derecho a la propiedad privada, *“consagran la economía de mercado como un componente básico de la ordenación económica”*. Sin embargo, al establecer *“importantes limitaciones al funcionamiento de los mecanismos de la economía de mercado”*, tales como la expropiación por causa de utilidad social, la nacionalización de los servicios públicos, la intervención de industrias y empresas y, en definitiva la socialización de la riqueza y de la propiedad (*“el crecimiento del sector público”*), el orden económico definido en la Constitución es el de una *“economía mixta”* o *“capitalismo del Estado del bienestar”* (término que dice tomar de George Dalton). Para Palmer, la Constitución de 1931 constituía *“un ejemplo avanzado y característico en el constitucionalismo posterior a la Gran Guerra”*.

⁶¹⁶ Palmer Valero, R., *Los problemas socioeconómicos en la Constitución de 1931*, cit., p. 110.

⁶¹⁷ Palmer Valero, R., *Los problemas socioeconómicos en la Constitución de 1931*, cit., p. 123.

⁶¹⁸ *“Toda persona es libre de elegir-profesión. Se reconoce la libertad de industria y comercio, salvo las limitaciones que, por motivos económicos y sociales de interés general, impongan las leyes.”*

⁶¹⁹ Palmer Valero, R., *Los problemas socioeconómicos en la Constitución de 1931*, cit., p. 131-133.

El Artículo 17⁶²⁰ establecía con carácter general el principio de igualdad entre los ciudadanos de diferentes regiones (por lo que podía tener relevancia también a efectos fiscales). Sin embargo, como comentamos anteriormente, se eliminó el Artículo 116 del Proyecto que desarrollaba claramente el principio anterior en materia tributaria. El Artículo 26 4º obligaba a las órdenes religiosas a someterse a las leyes tributarias del país. Sin embargo, en mi opinión, al referirse el propio Ballesteros⁶²¹ a la tradición constitucional española, que desde 1812⁶²² a 1876⁶²³ venía recogiendo la obligación de todo español de contribuir “*en proporción de sus haberes*” para los gastos de la hacienda pública, ya fuese estatal, provincial o municipal, creo que la parquedad o “*pobreza*” de la Constitución de 1931 queda de manifiesto en la medida que la misma ni siquiera recoge expresamente la obligación de contribuir conforme al principio tributario de capacidad económica, como si hacían las constituciones anteriores. Y ello con independencia de que, como alegase el Ministro Carner⁶²⁴, el citado Artículo 3º de la Constitución de 1876 hubiese sido “*letra muerta*”. Por cierto, que dicho precepto establecía claramente la correspondencia entre el principio de legalidad y el deber de contribuir: “*nadie estará obligado a pagar contribuciones que no hayan sido votadas por las Cortes o por las Corporaciones autorizadas por la ley, pero todos lo estarán a satisfacer las legalmente establecidas*”⁶²⁵. En este sentido, Palmer⁶²⁶ también ha señalado la existencia de una “*laguna*” e incluso “*una cierta sorpresa*” debido a que precisamente la Constitución que introduce en nuestro derecho constitucional el Estado social olvida consagrar la obligación de contribuir en función de la capacidad económica, que se ha considerado por la doctrina (se refiere a Piernas Hurtado y Sainz de Bujanda) como una exigencia del principio de igualdad y necesario para conseguir la justicia social. Si se tiene en cuenta que el principio de capacidad económica aparecerá declarado en el Artículo 9 del Fuero

⁶²⁰ “*En las regiones autónomas no se podrá regular ninguna materia con diferencia de trato entre los naturales del país y los demás españoles*”.

⁶²¹ Ballesteros, P., “*Teoría del sistema tributario español*”, cit., página 76.

⁶²² Artículo 8: “*También está obligado todo español sin distinción alguna a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado*”.

⁶²³ Artículo 3º: “*Todo español está obligado a defender la patria con las armas, cuando sea llamado por la ley, y a contribuir, en proporción de sus haberes, para los gastos del Estado, de la Provincia y del Municipio. Nadie está obligado a pagar contribución que no esté votada por las Cortes o por las Corporaciones legalmente autorizadas para imponerla*”

⁶²⁴ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 31 de marzo de 1932, n.º 147, pág. 4932.

⁶²⁵ Palmer Valero, R., *Los problemas socioeconómicos en la Constitución de 1931*, cit., p. 258.

⁶²⁶ Palmer Valero, R., *Los problemas socioeconómicos en la Constitución de 1931*, cit., p. 209-212.

de los Españoles (BOE de 18 de julio de 1945) y, por supuesto, en nuestra Constitución vigente, la del 31 *“representa un vacío en la evolución de esta materia en nuestras Constituciones”*. Según Palmer, la explicación posible y parcial de la omisión anterior puede hallarse por un lado en que los constituyentes consideraban que los objetivos de transformación económica se encontraban suficientemente amparados por los preceptos encuadrados en el Capítulo II del Título III, que reconocían *“un amplio abanico de derechos sociales”* y sometían la riqueza y la propiedad privada a las necesidades sociales, y por otro, que los constituyentes no tenían la intención real de llevar a cabo una política redistributiva de rentas sino que su objetivo era equilibrar el presupuesto y reducir la deuda. Una manifestación de esta intención de subordinar las reformas tributarias al saneamiento de las finanzas públicas la encontramos en la interpelación que dirigió Santiago Alba al Ministro de Hacienda en la sesión del 15 de septiembre de 1931⁶²⁷: *“Y yo digo, Sres. Diputados, que sobre una peseta sana y sobre una Hacienda sólida se puede establecer la vida económica y financiera de la República. Pero será sólo entonces y así posible toda la política de la Hacienda de la República, toda la transformación económica y financiera y de justicia social de España.”*

A este respecto, Medina Guerrero⁶²⁸ se ha referido al *“más que implícito mandato del constituyente de desarrollar una política presupuestaria saneada”*, que fue cumplido por todos los Gobiernos republicanos con independencia de su color político. Para reducir el déficit público actuaron fundamentalmente sobre el gasto, ya que los principales proyectos de reforma del sistema fiscal no produjeron resultados apreciables, incluida la propia Contribución General sobre la Renta, que este autor considera *“el logro más significativo”* en este campo.

Como consecuencia de esa política fiscal ortodoxa, se redujo el endeudamiento. Medina Guerrero⁶²⁹ nos facilita la cifra de que la media anual del importe de deuda emitida entre 1931 y 1935 fue de 800 millones de euros, frente a los 2.500 que se alcanzó en la época de la Dictadura. Coincidiendo con Palmer, Medina Guerrero también entiende que los gobernantes republicanos consideraron que para poder cumplir los mandatos de la

⁶²⁷ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 15 de septiembre de 1931, n.º 38, pág. 910.

⁶²⁸ Medina Guerrero, M., “La Hacienda Pública (Título VIII: Arts. 107-120)”, en Oliver Araujo, J. y Ruiz Robledo, A. (dir.), *Comentarios a la Constitución Española de 1931 en su 90 aniversario*, cit., p. 256.

⁶²⁹ Medina Guerrero, M., “La Hacienda Pública (Título VIII: Arts. 107-120)”, en Oliver Araujo, J. y Ruiz Robledo, A. (dir.), *Comentarios a la Constitución Española de 1931 en su 90 aniversario*, cit., p. 257.

Constitución en materia socio-económica, era necesario contar con una Hacienda saneada.

No obstante, para Palmer⁶³⁰, el “*silencio constitucional*” sobre el deber de contribuir no puede llevar a dudar de la vigencia del deber de contribuir conforme a las leyes aprobadas. Cabe interpretar según este autor, en la línea apuntada por Pío Ballesteros, que la subordinación de toda la riqueza del país a los intereses de la economía nacional y al sostenimiento de los gastos públicos daba suficiente fundamentación jurídico-constitucional a las obligaciones fiscales de los ciudadanos. Esta impresión se acentúa al leer el debate sobre la enmienda al Artículo 111 del Proyecto (coincidente en su literalidad con el 115 de la Constitución) presentada por Joaquín Poza Juncal (Federación Republicana Gallega) y otros tantos diputados de su misma fracción y del grupo nacionalista gallego. El párrafo que se quería introducir decía “*para la exacción de contribuciones e impuestos se tendrán en cuenta los principios de progresividad del impuesto y la función social del mismo*”.⁶³¹

En su defensa⁶³², Poza Juncal alega que con la República deben modificarse los principios fundamentales de la tributación en España y que el principio de progresividad debe establecerse en la Constitución como principio fundamental sobre el que se funde el nuevo régimen republicano, que quiere transformar no solo el sistema político sino también el sistema económico. Poza Juncal se remite a la evolución del sistema tributario en el Reino Unido y en Alemania, desde los impuestos indirectos a los directos que permiten evitar la injusticia de gravar más a “*las clases pobres de la Nación*” y, además, consigue incrementar la recaudación cuando el Estado tenga necesidades económicas (como le sucedió al Reino Unido o a Estados Unidos después de la Primera Guerra Mundial) y procurar la redistribución de las rentas: “*...es indispensable para los países que quieren vivir dentro de un régimen económico justo y equitativo, acudir al impuesto progresivo y sentar en su carta fundamental el principio de la progresividad del impuesto, que tiene esta función y además una función social, que es la de ir nivelando las fortunas, la de ir apartando las miserias y las desigualdades económicas enormes que se observan en los países*”.

⁶³⁰ Palmer Valero, R., *Los problemas socioeconómicos en la Constitución de 1931*, cit., p. 259.

⁶³¹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 11 de septiembre de 1931, n.º 37, Apéndice décimo.

⁶³² Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 24 de noviembre de 1931, n.º 79, p. 2578-2582.

En nombre de la Comisión el diputado Justo Villanueva (Partido Radical) se opone no por estar en contra del principio sino de que se establezca en la Constitución por considerar que no es materia constitucional. Como ha comentado Palmer⁶³³, esta es una de las razones esgrimidas con mayor frecuencia por la Comisión para rechazar enmiendas al Proyecto, a pesar de lo cual también su excesiva extensión fue señalada frecuentemente como un defecto. Además, señala que ninguna constitución, y singularmente la de los países citados, tiene tantos artículos dedicados a la Hacienda Pública como el proyecto republicano español. Además, el diputado de la Comisión cuestiona que se pueda establecer la progresividad como principio porque en España no existe un impuesto único sino diversas contribuciones e impuestos en algunos de los cuales, por ejemplo, el Impuesto de Derechos Reales que grava la transmisión de bienes, el impuesto tiene que ser proporcional al valor de la compraventa que se sujeta a tributación.

A lo anterior Poza Juncal replica diciendo que precisamente porque el contenido del Proyecto de Constitución era tan abundante *“podía hacerse figurar este principio, que no prejuzga nada, porque ya sabe su señoría que el principio de la progresividad del impuesto recae sobre los directos nada más y no sobre los indirectos, que subsisten como en todos los países; lo que hace es que al establecer el impuesto progresivo directo disminuyen las contribuciones indirectas y se alivia la carga de los pequeños propietarios, de los pequeños consumidores, de los pequeños comerciantes e industriales, del trabajador en suma”*. Finalmente, aunque concede que la enmienda pudiera modificarse y limitarse solo a los impuestos directos, la retira entendiendo que la oposición de la Comisión a incluir en la Constitución el texto propuesto *“puede responder a razones de orden político”*. Según Palmer⁶³⁴, el fracaso de los intentos de incluir en el citado Artículo 115 y otros determinados principios inspiradores del ordenamiento tributario o figuras impositivas concretas podía obedecer a la rigidez del texto constitucional dado el régimen establecido para su reforma.

Para Ballesteros⁶³⁵, en cambio, esta propuesta era *“poco meditada”* en base a argumentos similares a los esgrimidos por la Comisión, *“porque es notoria la imposibilidad de aplicarlo sin lesión de la justicia en muchas clases de impuestos”*. En esta misma línea, Nicolás Pérez Serrano en sus *“Comentarios a la Constitución española de 9 de diciembre*

⁶³³ Palmer Valero, R., *Los problemas socioeconómicos en la Constitución de 1931*, cit., p. 59.

⁶³⁴ Palmer Valero, R., *Los problemas socioeconómicos en la Constitución de 1931*, cit., p. 257.

⁶³⁵ Ballesteros, P., *“Teoría del sistema tributario español”*, cit., página 76.

de 1931” coincide en que “la Comisión rechazó fundadamente tales iniciativas, impropias del texto constitucional, e ineficaces además para la finalidad que con ellas se perseguía”⁶³⁶.

3.2 El plan del Ministro Carner y sus similitudes con la alternativa propuesta en el Dictamen de 1927

Tras el periodo en el que el ministerio fue desempeñado por Indalecio Prieto, en el que el Gobierno de la República gobernó con el presupuesto prorrogado de la Monarquía; a su llegada al ministerio en diciembre de 1931⁶³⁷ (en el segundo gobierno de la República, presidido por Manuel Azaña), Jaume Carner se centró en aprobar el primer presupuesto de la Segunda República, el de 1932, para lo cual tuvo que prorrogar el de 1931 durante el primer trimestre de 1932. Jaume Carner fue Ministro de Hacienda hasta junio de 1933 (tuvo que dimitir por motivos de salud⁶³⁸). Procedía del republicanismo catalán y había sido diputado a Cortes entre 1907 y 1916, y vuelto a salir electo en 1931, aunque cuando fue llamado por Azaña llevaba retirado de la primera línea de la política quince años y ejercía como abogado.

Para Gil Pecharromán⁶³⁹, la sustitución de Prieto (que pasó a la cartera de Obras Públicas) por Carner se debió a presiones de los republicanos moderados como Maura y Sánchez Román y de la derecha económica. Desde la proclamación de la República, Prieto se había “obsesionado”⁶⁴⁰ por detener la caída de la cotización de la peseta (hasta finales de año un 22%) y la crisis financiera motivada por la desconfianza cuando no la “manifiesta hostilidad”⁶⁴¹ tanto de instituciones financieras extranjeras como de las grandes fortunas del país. El mismo 17 de abril de 1931 la Banca Morgan retiró un crédito de 60 millones de dólares otorgado a petición del Banco de España que tenía por finalidad el sostenimiento de la peseta. A pesar de la política de apaciguamiento puesta en marcha por el Gobierno provisional, el programa aparentemente socializante del Gobierno y la llegada de un dirigente socialista al Ministerio de Hacienda, no ofrecían muchas garantías

⁶³⁶ Perez Serrano, N., *La Constitución de 1931*, cit., p.238

⁶³⁷ Decreto de 16 de diciembre de 1931 (Gaceta de Madrid de 17 de diciembre).

⁶³⁸ Decreto de 12 de junio de 1933 (Gaceta de Madrid de 13 de junio).

⁶³⁹ Gil Pecharromán, J., *Segunda República Española (1931-1936)*, cit., p. 116.

⁶⁴⁰ Gil Pecharromán, J., *Segunda República Española (1931-1936)*, cit., p. 113.

⁶⁴¹ Gil Pecharromán, J., *Segunda República Española (1931-1936)*, cit., p. 112.

a los agentes citados. En la primavera y el verano de 1931 *“se produjo una considerable retirada de depósitos en cuentas extranjeras y una fuga de capitales y de capitalistas hacia el extranjero, tan discreta como masiva.”*⁶⁴² Según las cifras facilitadas por Gil Pecharromán, entre abril y septiembre de 1931, los bancos perdieron 1.300 millones, es decir, un 20% del total de sus depósitos en cuentas. Entre otras medidas, el Ministro de Hacienda autorizó al Banco de España a aumentar la circulación de billetes hasta 6.000 millones de pesetas (cuando el circulante a mediados de abril era de 4.744 millones de pesetas), y buscó el auxilio de dicha institución para reforzar el control de cambios (prohibiendo o limitando la salida de pesetas del país para realizar operaciones financieras pero también adquisiciones de inmuebles o aportación de capital a sociedades extranjeras), comprar pesetas en el extranjero y reducir en la misma medida la circulación fiduciaria en España, utilizando para ello el tipo de descuento en el Banco de España. Ante la oposición de la institución a estas medidas y, en general, a la política de gasto público y reformas sociales del Gobierno, Prieto consiguió que las Cortes aprobasen una modificación de la Ley de Ordenación Bancaria de 1921, o Ley Cambó, la Ley de 26 de noviembre de 1931 (Gaceta de Madrid de 27 de noviembre). Pese al éxito de sus medidas, que consiguieron en gran medida *“soslayar la crisis del sistema financiero”*, el ministro fue sustituido por Jaume Carner, *“mucho más afín a la oligarquía conservadora que, a lo largo de la vida de la República, seguiría controlando el Banco de España y condicionando la política económica de los gobiernos republicanos”*⁶⁴³.

En materia económica, según Gil Pecharromán ⁶⁴⁴, *“los gobiernos republicanos dispusieron de un margen de actuación escaso (...) y aplicaron una política que casi todos los autores califican de conservadora”*. Obligados a hacer frente a las dificultades hacendísticas y al endeudamiento heredado de la Dictadura, se centraron en la reducción del déficit público, elaborando para ello presupuestos de liquidación, que corrigiesen *“lo que se consideraba despilfarro de la Dictadura y permitieran reorientar las prioridades del gasto público”*. Uno de los principales problemas era la estructura del gasto público ya que los gastos de defensa, clases pasivas y deuda, según el dato facilitado por Gil Pecharromán, ascendían a un 58% del total. Por otro lado, la economía española experimentaba una cierta contracción⁶⁴⁵ que tenía su origen, además de en la crisis

⁶⁴² Gil Pecharromán, J., *Segunda República Española (1931-1936)*, cit., p. 114.

⁶⁴³ Gil Pecharromán, J., *Segunda República Española (1931-1936)*, cit., p. 116.

⁶⁴⁴ Gil Pecharromán, J., *Segunda República Española (1931-1936)*, cit., p. 111-112.

⁶⁴⁵ Gil Pecharromán, J., *Segunda República Española (1931-1936)*, cit., p. 92-93.

financiera de confianza en el Gobierno de la Conjunción republicano-socialista, en el propio contexto internacional que a resultas del “Crack del 29” había dado lugar a una caída del comercio, una disminución de las inversiones extranjeras y de remesas de los emigrantes, así como en la propia política de contención del gasto público promovida ya por los últimos gobiernos de la Dictadura (sobre todo el presidido por el General Berenguer). Ello había producido una caída de la recaudación de tributos de modo que, si bien el presupuesto de 1930 se había cerrado con un superávit de 50 millones de pesetas, el de 1931 arrojó un déficit de 189 millones de pesetas.

El presupuesto presentado a las Cortes el 20 de febrero de 1932, como han comentado Martorell y Comín⁶⁴⁶, era “*claramente expansivo*” porque incluía un incremento del gasto público respecto al anterior presupuesto necesario para hacer frente, por un lado, a gastos extraordinarios de obras públicas (en gran parte derivados del ingente programa de obras de mejora del ferrocarril y las carreteras, y obras hidráulicas aprobado durante la Dictadura de Primo de Rivera), y por otro a los gastos necesarios para implementar las políticas reformistas impulsadas por la República (por ejemplo, de construcción de escuelas y contratación de profesores). Según Gil Pecharromán⁶⁴⁷, el presupuesto se presentó con un déficit de 200 millones de pesetas, que se duplicó a lo largo del ejercicio. Con el objetivo de equilibrarlo, siendo consciente de que la proclamación de la República y las decisiones tomadas por esta para instaurar su programa político habían producido un “*cierto colapso, un cierto encogimiento*”⁶⁴⁸ de la economía española y, por tanto, una disminución de los ingresos públicos, el Proyecto de Ley de Presupuestos se presentó acompañado de cuatro leyes tributarias que procuraban una subida, en opinión del Ministro, “*de forma moderada*”⁶⁴⁹ de los impuestos existentes, de forma que el presupuesto de ingresos ya incluía los ingresos previstos, y que fueron aprobadas junto con la Ley de Presupuestos⁶⁵⁰: la Contribución Territorial, la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, los Derechos Reales, el Canon de Superficies de Minas y el Impuesto de Transportes por las Vías Terrestres y Fluviales, fueron modificados por la Ley de 11 de marzo de 1932 (Gaceta de Madrid de 13 de marzo); el

⁶⁴⁶ Martorell Linares, M. y Comín Comín F., “La Hacienda de la República”, cit., p.116.

⁶⁴⁷ Gil Pecharromán, J., *Segunda República Española (1931-1936)*, cit., p. 116.

⁶⁴⁸ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 20 de febrero de 1932, n.º 120, p. 3930.

⁶⁴⁹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 20 de febrero de 1932, n.º 120, p. 3932.

⁶⁵⁰ Ley de 31 de marzo de 1932 (Gaceta de Madrid de 1 de abril).

Impuesto de Transportes por Mar y a la Salida por las Fronteras, Impuesto sobre el Alcohol y la Cerveza, Impuesto sobre Pólvoras y Mezclas Explosivas, Impuesto sobre la Gasolina y Renta de Tabacos, por la Ley de 17 de marzo de 1932 (Gaceta de Madrid de 18 de marzo); y el Impuesto sobre el Timbre por Ley también de 17 de marzo de 1932 (Gaceta de Madrid de 18 de marzo). Entre otras medidas, en lo que se refiere a los impuestos directos, se establecían recargos del 10% sobre las cuotas de la Contribución Territorial Rústica, 2,5% sobre las cuotas de la Contribución Territorial Urbana y 20% sobre las cuotas de la Contribución Industrial. La cuarta ley, la de 4 de marzo de 1932 (Gaceta de Madrid de 6 de marzo), tenía por objeto conseguir que los propietarios de fincas rústicas “*no sujetas a tributación, o insuficientemente gravadas*”, declarasen las rentas percibidas por dichas fincas estuviesen o no arrendadas.

Además de la modificación de los tributos, como medio para allegar suficientes ingresos para cubrir los gastos previstos, el presupuesto preveía también la emisión de un empréstito de 500 millones de pesetas. Tanto esta medida como la subida de impuestos suscitaron la oposición de diversos sectores de la cámara durante los debates de las leyes mencionadas en las sesiones de febrero y marzo de 1932. En dichos debates se pone de manifiesto la existencia de un consenso general sobre la necesidad de llevar a cabo una reforma en profundidad del sistema tributario que tuviera como elemento central el impuesto personal sobre la renta. Aún más, esa reforma fiscal se consideraba como una seña distintiva de la República y expresión de su ideal de justicia social, a que se refería el Decreto del Gobierno Provisional de 3 de junio de 1931, de convocatoria de las elecciones constituyentes, anteriormente citado. Pero el curso de los debates también evidencia la resistencia del Gobierno a poner en marcha de forma inmediata dicha reforma a pesar de lo cual el Ministro Carner, declarado partidario del impuesto sobre la renta, propone un plan para introducir el citado impuesto a futuro. Plan que como veremos sufrió ciertas vicisitudes y cambios que ponen de manifiesto cierta tensión entre las exigencias políticas o programáticas y las recomendaciones técnicas. Finalmente, el Proyecto de Ley estableciendo la Contribución General sobre la Renta se presenta a las Cortes el 14 de octubre de 1932⁶⁵¹, junto con el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado de 1933⁶⁵².

⁶⁵¹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 14 de octubre de 1932, n.º 241, Apéndice 6º.

⁶⁵² Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 14 de octubre de 1932, n.º 241, Apéndice 5º.

En mi opinión, a pesar de ciertas reivindicaciones revolucionarias o de un ideario propio de la República en materia tributaria, resulta evidente que tanto las razones alegadas por el Gobierno para actuar con prudencia como el carácter “*complementario*” o “*superpuesto*” del impuesto presentado a las Cortes, nos retrotraen a las dudas, consideraciones y conceptos tenidos en cuenta por los Gobiernos de la Monarquía en los proyectos legislativos frustrados en la que se ha denominado primera etapa de la “*reforma tributaria silenciosa*” y, sobre todo, a las recomendaciones contenidas en el Dictamen de 1927.

3.2.1. *Las razones de la prudencia del Gobierno*

En su discurso de presentación del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1932⁶⁵³, el Ministro Carner se adelantó a las críticas, que sin duda ya estaba recibiendo, sobre la poca novedad de su presupuesto en materia tributaria, al prever solo pequeñas modificaciones de los tributos directos e indirectos existentes, diciendo que en el momento actual no era prudente un cambio de bases tributarias “*porque una reforma tributaria, una reforma de las bases de tributación no se improvisa*”. Para mantener equilibrado el presupuesto (en su opinión condición indispensable para que existiese riqueza y bienestar en el país, para que pudiesen desenvolverse todas las formas y manifestaciones de la vida social), comentó que la única alternativa era aumentar los impuestos ya existentes de forma moderada. En su opinión la introducción de un impuesto sobre la renta sería “*catastrófica*” debido a la falta de una organización administrativa preparada, teniendo en cuenta además la experiencia de la introducción de este impuesto en otros países: “*¿Puede haber nadie que sepa lo que es el impuesto sobre la renta y lo que es la historia de la introducción del impuesto sobre la renta en los demás países, que pueda sostener que en estos momentos estábamos preparados para introducir en España, sustituyendo a nuestro viejo régimen contributivo, un impuesto sobre la renta? Yo os digo, y digo a todos los que patrocinen esta introducción, que la introducción de un impuesto sobre la renta hubiese sido catastrófica, porque ni siquiera hubiésemos logrado tener, no teníamos, no tenemos la organización administrativa necesaria, la preparación*

⁶⁵³ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 20 de febrero de 1932, n.º 120, p.3931.

necesaria, los elementos precisos para la formación y para la recaudación de este impuesto”.

Sin duda, lo que echaba de menos el Ministro era una de las condiciones previas que Flores de Lemus consideraba necesarias para se pudiese implantar la tributación personal: una Administración tributaria dotada de los recursos personales y materiales adecuados para gestionar y recaudar un impuesto más complejo que los tradicionales de producto. El Partido Radical, mediante un voto particular presentado por los diputados Marraco y Contreras⁶⁵⁴ solicitaba la retirada del Proyecto de Ley por el que se establecían recargos sobre las contribuciones directas, por entender que no podían elevarse los tributos, esto es, determinar la cifra de ingresos fiscales, antes de revisar y fijar la cuantía y distribución de los gastos. Además, en dicho voto particular se argumentaba que la elevación de las cargas tributarias no parecía la mejor solución en un contexto de *“enorme depresión en la economía nacional”*. Antes era necesario asegurarse que los gastos presupuestados eran los mínimos necesarios.

En este sentido, el voto particular aludía a una reclamación histórica de los *“productores”* de modificar el sistema tributario *“no para reducir el total de las exacciones, sino para adecuar su relación a las utilidades efectivas”*, esto es, la renta o el beneficio neto, así como a la obligación de la República de diferenciarse de la *“iniquidad”* del *“viejo régimen”*: *“Pero la República está en el deber de imponer la ecuación entre el impuesto y el servicio, único medio de que aquel no sea, como hasta hoy, un tributo de vasallaje, no compensado por ninguna utilidad social”*.

Esta es la misma idea que había motivado la enmienda presentada por Marraco al Artículo 104 del Proyecto de Constitución, a la que nos hemos referido anteriormente. En último término se trata de una concepción del fundamento de la obligación de contribuir alejada de la doctrina dominante, que nos retrotrae a la teoría *“de la equivalencia”* entre los impuestos pagados y los beneficios o ventajas obtenidas del Estado (también denominada *“teoría del interés o del goce”*).

Cabe señalar que, según la doctrina de la época (Eheberg⁶⁵⁵, Alvarez de Cienfuegos), la teoría del diputado del Partido Radical se había quedado anticuada y además abocaba, de aplicarse con carácter general, a un reparto injusto sino impracticable de la carga

⁶⁵⁴ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 23 de febrero de 1932, n.º 121, Apéndice 7º.

⁶⁵⁵ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 197-198.

tributaria, exceptuando el ámbito de la hacienda local, donde era más fácil establecer la correspondencia entre los impuestos pagados y los servicios recibidos.

No obstante, en su detallado análisis de esta enmienda, Palmer⁶⁵⁶ ha comentado que “*no resultaría tan anacrónica como puede parecer en un primer momento*”, es decir, contraria a la concepción moderna del impuesto, porque si bien la teoría del beneficio como justificación del impuesto tenía su origen en los teóricos de la política de los siglos XVII y XVIII (Hobbes, Locke), desde finales del siglo XIX se había producido una reformulación de la misma, según la cual los impuestos eran considerados como precio de los servicios públicos demandados por el contribuyente, no tanto como “*norma de justicia sino como condición de equilibrio*” (cita a Pantaleoni, Mazzola, De Vitti de Marco y Sax).

En defensa de su voto particular, Marraco proponía la participación de las corporaciones oficiales de comerciantes en la determinación de las utilidades efectivas, colaborando con la Administración de Hacienda con el objetivo de aumentar la confianza entre esta y los contribuyentes. Según Marraco⁶⁵⁷, la minoría radical tenía un plan: “*Tratar al contribuyente con cariño, con consideración, tratarle como un colaborador, como un productor, no como un defraudador, puesto que actualmente es estimado como tal mientras no demuestra lo contrario con su propia ruina*”. Por ello, eran partidarios de que se aprobase primero el Proyecto de Ley que obligaba a los propietarios de fincas rústicas a declarar el valor real de sus fincas, ya que de ello debería derivarse en su opinión una elevación de las bases tributarias que pudiese no hacer necesaria la propuesta subida de las cuotas de la contribución territorial rústica.

Hay que señalar también que el plan de la minoría radical chocaba también con las dudas manifestadas por Flores de Lemus en la Memoria de 1913 y, sobre todo, en el Dictamen de 1927, sobre la atribución de amplias competencias a órganos mixtos formados por funcionarios de Hacienda y representantes de los contribuyentes, tanto para la revisión de las declaraciones como para la evaluación de los rendimientos de las explotaciones agrícolas, comerciales e industriales.

El voto particular de la minoría radical fue rechazado por 201 votos contra 97. Sin embargo, entre los que votaron junto al Gobierno muchos lo hicieron con críticas o

⁶⁵⁶ Palmer Valero, R., *Los problemas socioeconómicos en la Constitución de 1931*, cit., p. 213-215.

⁶⁵⁷ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 24 de febrero de 1932, n.º 122, p.4001.

reservas. Miguel Maura⁶⁵⁸, en nombre de Derecha Liberal Republicana, además de reprocharle al Gobierno *“un grave error de táctica política”* (por no haber explicado la situación real de la Hacienda Pública al llegar la República, sus causas y la política a seguir por la República para remediarla), criticaba que hubiese recurrido a las prácticas tradicionales de los gobiernos anteriores de elevar los impuestos de más fácil recaudación cada vez que fuese necesario nivelar un presupuesto, cuando esto era lo contrario de lo que preconizaban los partidos republicanos. Consideraba necesario tener un debate de carácter económico-financiero *“exento de toda pasión política”* para definir el *“armazón general de la política tributaria”*, para llegar al acuerdo entre todos los partidos, en el plazo que se considerase razonable, de traer a las Cortes la reforma tributaria *“sincera, franca, en la que habrá una mayor equidad porque es evidente que el secreto del descontento de hoy no es más que eso. No está España agotada en su capacidad contributiva, ni mucho menos; lo que ocurre es que no hay equidad fiscal; está trazada tan desigualmente que hay ciudadano que paga por siete y hay quien pasa la vida divirtiéndose mucho y sin pagar un real. Y eso no puede ser, y eso no se remedia más que con la reforma tributaria de verdad, que no puede ser otra que la que tiene por base, no es única, pero la que tiene por base el impuesto sobre la renta”*.

Estas palabras de Maura recuerdan a las del Ministro Cobián, pronunciadas al presentar su reforma tributaria en julio de 1910 (anteriormente citadas) cuando, debido a la denominada “constitución viciosa” del sistema tributario español (el excesivo peso de impuestos directos de producto), denunciaba que el malestar que causaban dichos impuestos era mucho mayor que la carga realmente soportada. No existía en España, según ambos, un problema de excesivos impuestos sino de falta de equidad fiscal.

Desde posiciones de izquierda (militaba simultáneamente en Izquierda Republicana de Cataluña y Unión Socialista de Cataluña), el diputado Serra Moret⁶⁵⁹ mostraba su apoyo a la elevación de tarifas de las contribuciones directas por la necesidad de cuadrar el presupuesto, en el bien entendido de que esa no era la política tributaria definitiva del Gobierno pues consideraba necesario un cambio total de las bases tributarias (por *“anticuadas y porque no servían a la economía nacional”*). Se mostraba comprensivo

⁶⁵⁸ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 25 de febrero de 1932, n.º 123, p.4044.

⁶⁵⁹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 25 de febrero de 1932, n.º 123, p.4053.

con el Ministro porque en el poco tiempo que llevaba en el cargo (dos meses) entendía que no hubiese podido preparar dicha reforma pero solicitaba que en cuanto fuese posible se presentase *“una reforma tributaria que, sin ser muy radical, sin ser socializante, sin herir los sentimientos del propio Sr. Ministro (ayer nos decía que el no era socialista, sino sencillamente un burgués pero de criterio seguramente moderno y adecuado a los tiempos en que vivimos), permita encontrar soluciones que den satisfacción a los contribuyentes y puedan al mismo tiempo poner a la Hacienda Pública en una situación holgada y fácil”*. Serra Moret consideraba posible introducir en un solo año esa reforma *“aún aceptando las propias bases de que hoy nos servimos”*, aplicando una escala progresiva en las contribuciones directas y un principio de unidad de contribuciones (que el contribuyente pague en virtud de un solo documento todos los tributos debidos al Estado). De esta forma, según Serra Moret, *“se simplificaría muchísimo la recaudación y la marcha de la Administración y se tendría un conocimiento directo y exacto de la riqueza de los ciudadanos, para llegar más tarde a lo que llegaremos un día u otro, pero a lo que llegaremos, indefectiblemente, porque a ello han llegado casi todos los países: a establecer el impuesto sobre la renta, del cual nosotros no podemos escaparnos y hemos de desear que llegue cuanto antes”*. Al respecto de esta aproximación a la reforma fiscal, cabe observar que esa alternativa, consistente en introducir una escala progresiva en los impuestos de producto, no contaba con el apoyo de la doctrina a la que nos hemos referido anteriormente, en particular a Eheberg, al considerar que a través de los citados impuestos de producto no se podía conseguir una más justa distribución de la carga tributaria pues no era posible modular el impuesto en función de la capacidad económica del contribuyente.

En este mismo sentido, diversos diputados (entre los cuales eran mayoría los representantes del grupo Radical Socialista pero también estaba el propio Miguel Maura) encabezados por Venancio Sarriá, al discutirse el dictamen del Proyecto de Ley acerca de la declaración de renta de las fincas rústicas, presentaron una proposición incidental⁶⁶⁰ (que fue finalmente retirada ante la oposición de los representantes de la Comisión de Hacienda) para que se suspendiera la tramitación de dicha norma puesto que debería complementarse con la Ley de reforma agraria y esta se encontraba en una fase más

⁶⁶⁰ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 27 de febrero de 1932, n.º 125, p.4131.

atrasada de elaboración⁶⁶¹. En su opinión, el citado Proyecto de Ley debía ser estudiado con mayor detenimiento porque no se trataba solo de incrementar los ingresos tributarios sino de llevar a cabo *“las dos grandes reformas que han de dar fisonomía económica a la República española: la tributaria y la agraria”*. Y en cuanto a la elevación de los impuestos, el diputado Sarriá explicaba cual debía ser su fundamento: *“Téngase presente que si han de ser eficaces algunos preceptos constitucionales (protección de niños, mujeres y ancianos desvalidos), si eso no ha de ser letra muerta en nuestra ley fundamental, necesitamos, evidentemente, acrecentar los ingresos, acabando, progresivamente con los impuestos indirectos y hacer una base tributaria con los impuestos sobre la renta”*.

En diversas intervenciones en respuesta al voto particular presentado por la minoría radical, el Ministro Carner explicó que dada la situación de la Hacienda Pública (200 millones de pesetas de déficit ordinario y entre 300 y 400 millones de pesetas de deuda pendiente de las Cajas Ferroviarias e institutos autónomos creados por la Dictadura de Primo de Rivera, pendientes de liquidación), no había tiempo para ponerse a estudiar la reorganización de los servicios y donde se podía recortar gasto. Además, argumentó que la reorganización de servicios no iba a producir reducción de gastos, sino mejora de servicios y por tanto aumento de necesidades financieras, muchas de ellas derivadas de los compromisos asumidos en la Constitución. Como la cantidad de deuda que se podía emitir estaba limitada era necesario llevar a cabo una subida de impuestos y el Ministro se preguntó si lo que pretendía la minoría radical, reacia a la subida de impuestos propuesta, era modificar las bases tributarias⁶⁶²: *“¿Creéis, señores diputados, sinceramente, francamente, que hay medio de hacer en estos momentos un cambio de bases tributarias? ¿En qué sentido? ¿Es que vamos a establecer el impuesto sobre la renta?”*

Y a continuación vuelve a plantear casi con vehemencia una de las razones, quizás la principal, por lo cual no considera posible la introducción inmediata o a corto plazo del impuesto sobre la renta: *“En el Ministerio de Hacienda, de tiempo, hay redactados proyectos para el establecimiento del impuesto sobre la renta. ¿Pero creéis que este*

⁶⁶¹ De hecho, en la sesión del día 22 de marzo de 1932 se hace constar que el Gobierno retiraba el proyecto presentado con la intención de presentar uno distinto.

⁶⁶² Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 24 de febrero de 1932, n.º 122, p.3999.

impuesto sobre la renta, que es el establecimiento de una imposición tributaria a base completamente distinta de nuestra actual organización, podíamos plantearlo ahora? ¡Si no tenemos organización de Hacienda Sres. Diputados! ¡Si para los tributos clásicos, la contribución territorial, la contribución industrial, estas contribuciones corrientes, la Hacienda española los administra por medio de Delegaciones y con el auxilio que a estas Delegaciones prestan los Ayuntamientos! Es decir, una organización fiscal primitiva, que no tiene los órganos más elementales para establecer un impuesto sobre la renta”.

Es decir, la falta de una organización de la Administración de Hacienda adecuada, como condición previa para poder acometer una reforma fiscal basada en la introducción del impuesto personal sobre la renta, a la que se referían Flores de Lemus y también su discípulo Álvarez de Cienfuegos. Por ello, a pesar de declararse partidario del impuesto sobre la renta, dado que su introducción exigía modificar el sistema tributario existente, el Ministro mantuvo que la prioridad ineludible era que el Gobierno satisficiera todas las obligaciones presentes y pasadas del Estado para salvar la República, despejando las dudas e incertidumbres sobre la situación económica de España, y que eso requería la aprobación de las leyes tributarias subiendo los impuestos.

Una vez aprobados a primeros de marzo de 1932 los citados cuatro Proyectos de leyes tributarias, la discusión se concentró en la aprobación del presupuesto de ingresos (según la Ley de Contabilidad de 29 de junio de 1911⁶⁶³, todavía en vigor, se discutían por separado el presupuesto de gastos y el de ingresos), que debía producirse necesariamente (para evitar otra prórroga del anterior) como muy tarde el 31 de marzo. Es en esta discusión donde el Ministro Carner, disponiéndose a contestar a la pregunta que dijo le estaban haciendo (“¿Por qué no habéis establecido el impuesto sobre la renta?”⁶⁶⁴), se refirió a lo que, en su opinión, constituía el “problema tributario de España”. Poniendo como ejemplo su propio presupuesto de ingresos, que no había tenido más remedio que confeccionar aceptando “el clásico sistema español; es decir, las cinco fuentes de ingresos consagradas en los Presupuestos de España que son: contribuciones directas, contribuciones indirectas, Monopolios, derechos del Estado y recursos del Tesoro”, dio tres cifras: de un total de ingresos previstos de 4.550 millones de pesetas, 1.327 correspondían a contribuciones directas, 1.382 a contribuciones indirectas (donde se

⁶⁶³ Gaceta de Madrid de 4 de julio.

⁶⁶⁴ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 31 de marzo de 1932, n.º 147, p.4931-4932.

computaban la Renta de Aduanas y el Impuesto sobre el Timbre), y 1.030 millones de pesetas procedían de Monopolios. Para Carner la raíz del citado problema residía en el excesivo peso de las contribuciones directas: *“La base tributaria de España está en las contribuciones directas, que son los antiguos impuestos sobre el producto, a diferencia de los impuestos sobre el consumo”*.

El problema era el mismo que más de veinte años antes ya había identificado el Gobierno de Canalejas y que se enunció en el Proyecto Cobián como el problema fundamental del sistema impositivo español, su *“constitución viciosa”*. Además del excesivo peso de los impuestos directos reales o de producto, la falta de un impuesto directo y progresivo que gravase las rentas más altas y el carácter regresivo de la imposición sobre consumos.

Volviendo a la discusión del Proyecto de Ley de Presupuestos para 1932, y a la pregunta dejada en el aire (*“¿Por qué no habéis establecido el impuesto sobre la renta?”*), la respuesta de Carner trae a colación, junto con la falta de adecuación de la administración tributaria, la segunda de las razones de su prevención contra una implantación inmediata del impuesto sobre la renta, que era la falta de preparación del contribuyente. Además, el Ministro dejó claro cuáles eran sus fuentes de referencia en la materia ⁶⁶⁵: *“En la Constitución del 76, que ha presidido toda nuestra vida pública durante la Restauración Borbónica, hay un artículo, no recuerdo bien cuál es, que decía que los ciudadanos contribuirán a las cargas públicas en proporción de sus haberes; pero este artículo fue siempre letra muerta. Se hicieron algunas tentativas de iniciación del impuesto sobre la Renta: una, de Cobián, en el año 10; otra, de Suarez Inclán, en el año 16⁶⁶⁶; otra, de Cambó, en el 21, y otra, de Calvo Sotelo, en el 26. Las de Cobián y Cambó eran iniciación de un impuesto cedular; la de Suarez-Inclán, una iniciación de impuesto sobre la Renta en una escala de 0,10 a 0,60; la de Calvo Sotelo, bien estudiada, pero fantástica y teórica, no se implantó porque se hizo una información y emitieron un informe notabilísimo, que yo traeré a la Cámara, los altos funcionarios, combatiendo la eficacia de la reforma. No podía implantarse aquella reforma por la misma razón que yo no he podido hacerlo ahora. El impuesto sobre la Renta necesita, Sres. Diputados, una preparación que España no tiene ni en funcionarios ni en contribuyentes. Para que os hagáis cargo de la falta de preparación que hay en este punto en nuestra Hacienda, os diré que actualmente,*

⁶⁶⁵ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 31 de marzo de 1932, n.º 147, p.4931-4932.

⁶⁶⁶ Debe ser un error de transcripción porque era de 1913.

estos días, por estas nuevas modificaciones de tributos que hemos hecho, que no son casi nada, me encuentro en el Ministerio y en las Delegaciones de Hacienda con dificultades formidables para hacer los trabajos ordinarios y para que la recaudación de los tributos pueda hacerse puntualmente. He autorizado horas extraordinarias, he autorizado todos los recursos extraordinarios y, así y todo, el personal es tan reducido y la organización tan deficiente, que tengo mis recelos de que pueda realizarse normalmente el servicio. Además, tened en cuenta que la organización fiscal es tan rudimentaria que nuestra Administración no llega al contribuyente en muchos tributos y resulta que el Estado, para ponerse en relación con el contribuyente en todo lo que respecta a las principales contribuciones, por ejemplo, Propiedad territorial y urbana, tiene que valerse, como órgano primario de la Administración, de los secretarios de Ayuntamiento. Se hizo un ensayo, que fracasó, de las Delegaciones subalternas. Por eso os digo que no penséis, que no soñéis en la contribución sobre la renta sin perfeccionar completamente la organización de la Hacienda, para que la acción fiscal llegue directamente al contribuyente. La contribución sobre la renta no podía hoy imponerse. Entonces, ¿Qué hacer? Ahora viene la parte constructiva, la parte del plan que yo creo debe seguirse.”

Estas palabras y el tono de amarga queja de Carner sobre la limitación de medios de la Administración tributaria y la falta de implantación territorial, para recaudar las contribuciones directas, recuerdan extraordinariamente, a pesar del tiempo transcurrido, a la Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913⁶⁶⁷ a la que nos hemos referido con detalle anteriormente.

Por otro lado, la afirmación de Carner de que para poder introducir la contribución general sobre la renta había que *“perfeccionar completamente la organización de Hacienda”*, parece inspirada en el llamamiento de la Memoria a una reforma urgente de la Administración con vistas no solo a mejorar la gestión de los impuestos en vigor sino *“por la consideración que no debiera perderse de vista una vez más en la historia de nuestra Hacienda, de que la constitución de un organismo administrativo fuerte y capaz es la condición previa de toda reforma honda del viejo sistema de nuestras contribuciones”*⁶⁶⁸.

La disyuntiva que se plantea Carner en su discurso de marzo de 1932 (*“La contribución sobre la renta no podía hoy imponerse. Entonces, ¿Qué hacer?”*) nos recuerda a las dudas

⁶⁶⁷ Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913, cit., p.1068-1197.

⁶⁶⁸ Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913, cit., p. 1146.

del autor de la Memoria sobre la posibilidad de una reforma de la Contribución Industrial y de Comercio, debido tanto a la situación de la Administración, como a la falta de colaboración de los contribuyentes. Como veinte años antes (el establecimiento del impuesto personal sobre la renta precisa “*una colaboración directa de los contribuyentes con la Administración, y esta colaboración, a su vez, exige condiciones que no se dan hoy por hoy en la realidad de nuestro país*”⁶⁶⁹) Carner considera que esos dos factores eran un obstáculo para la realización de la reforma en profundidad del sistema de impuestos reales. Como veinte años antes, el Ministro de Hacienda considera “*racionalmente imposible*”⁶⁷⁰ el éxito de una reforma radical de los impuestos directos. En su lugar, conviene recordar en este punto que el autor de la Memoria y del Dictamen de 1927 aboga por mantener los impuestos de producto estableciendo la estructura administrativa necesaria para gestionarlos eficazmente.

Así pues, cabe concluir que la coincidencia en el diagnóstico del “*problema tributario de España*” no fuese solo producto de las reflexiones propias de Carner, sino que se estuviese apoyando precisamente en los estudios y proyectos preparados por el Ministerio en periodos anteriores, tales como el Dictamen de 1927 (el “*informe notabilísimo*” de los altos funcionarios al que se refería Carner) e incluso la más lejana Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913 a la que nos venimos refiriendo. Ello nos lleva de nuevo a vislumbrar que el Gobierno de la Segunda República, no solo en el sentido sino en la forma de enfocar la acción reformadora en materia fiscal, se apoyaba en los trabajos administrativos y doctrinales realizados previamente, en circunstancias políticas totalmente diferentes.

A este respecto, hay que destacar que el citado informe emitido por la Comisión nombrada para informar el Proyecto de Ley de Impuestos sobre Rentas y Ganancias, preparado por el Ministro de Hacienda Calvo Sotelo, fue elevado al Ministro el 31 de julio de 1927 pero a la fecha de esta intervención de Carner (en la que se compromete a llevarlo al parlamento) no era público, aunque lógicamente estaba a disposición del Ministro. Como señalan Del Río y Roncero⁶⁷¹, el dictamen no fue publicado íntegramente hasta abril, mayo y junio de 1933 en la Revista Economía Española, en los números 4, 5 y 6 correspondientes a dichos meses, respectivamente.

⁶⁶⁹ Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913, cit., p.1099.

⁶⁷⁰ Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913, cit., p.1099.

⁶⁷¹ Del Río E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 256.

Unos meses después del anterior debate, cuando el Ministro presenta el Proyecto de Ley de presupuestos para 1933⁶⁷², nos encontramos de nuevo que vuelve sobre las razones por las que el presupuesto del año anterior se basaba en los “*tributos clásicos que tenía el Estado español*”, argumentando que en el mismo “*no había más remedio, en el primer momento de la República, que aceptar las bases tributarias, aceptar las bases fiscales en que había estado hasta entonces constituida la Hacienda del Estado*”. Según Carner, de lo contrario, es decir, si se hacía una “*reforma radical total y absoluta de la Hacienda del Estado*”; no solo por las dos razones comentadas anteriormente (la falta de preparación de la Administración de Hacienda y del contribuyente) sino teniendo en cuenta también “*la experiencia de otros pueblos*”, ello podría ocasionar “*el desmoronamiento de la recaudación, la imposibilidad de atender servicios, la colocación de la República en una situación financiera desagradable, quizá el fracaso de la República*”.

Asimismo, la explicación de Carner sobre las razones por las cuales no convenía hacer una reforma radical del sistema tributario español (en particular la relativa a la falta de preparación del contribuyente) nos recuerda al discurso de Cambó en el Senado el 9 de noviembre de 1921⁶⁷³ ya citado anteriormente, en el cual mostraba su total desconfianza en el éxito de las reformas fiscales, sobre todo si eran importadas de otros sistemas tributarios debido a dos circunstancias que consideraba particulares de España: El fraude fiscal generalizado y la existencia de una administración tributaria rudimentaria. Por ello, Cambó pensaba que era mejor centrarse en aplicar las normas en vigor y en organizar y reforzar la Administración tributaria.

En el discurso al que hacíamos referencia previamente de presentación del Proyecto de Ley de Presupuestos de 1933⁶⁷⁴, cuando simultáneamente el Gobierno había presentado el Proyecto de Ley de la Contribución General sobre la Renta, el Ministro reconoce que “*al estudiar los antecedentes que existen en el Ministerio de Hacienda acerca de un proyecto de ley de impuesto sobre la Renta*”, se encontró con el Dictamen preparado por “*altos funcionarios del Ministerio, personas muy experimentadas y competentes*” en el que se oponían al régimen de transición de las contribuciones directas al nuevo Impuesto

⁶⁷² Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 18 de octubre de 1932, n.º 242, p.8942-8943.

⁶⁷³ Diario de las Sesiones de Cortes, Senado, 9 de noviembre de 1921, Número 89, p.1836.

⁶⁷⁴ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 18 de octubre de 1932, n.º 242, p.8942-8943.

sobre la Renta y Ganancias por el esfuerzo que supondría para la Administración de Hacienda. En concreto, Carner citaba textualmente el siguiente párrafo del Dictamen “*Por un lapso de tiempo más o menos largo, los servicios de la Hacienda habrían de liquidar y de intervenir todas las cuotas del antiguo régimen, todas las del nuevo, las diferencias de unas y otras, y recaudar ora estas, ora aquellas y las eventuales diferencias. Viejos prácticos de la Administración todos nosotros, estamos seguros de que los servicios de la Hacienda pondrían en la ejecución de lo mandado todas sus fuerzas; más declaramos sinceramente que no deseamos verlos sometidos a esa prueba*”.

Teniendo en cuenta la estructura básica del Impuesto sobre Rentas y Ganancias contenido en el Proyecto de Ley de Calvo Sotelo, siguiendo el criterio de la Comisión y, por tanto, de Flores de Lemus, el Gobierno de la República se oponía a un modelo que tratase de establecer para la gran masa de potenciales contribuyentes un gravamen personal sobre la totalidad de la renta (como la denominada “liquidación complementaria” en el caso del Proyecto Calvo Sotelo) y, simultáneamente, impuestos reales o muy similares a estos (las “liquidaciones parciales” en aquel caso) sobre los diferentes tipos de rentas. Según la Comisión que elaboró el Dictamen, se buscaba mantener la recaudación de los antiguos impuestos de producto para una mayoría de contribuyentes quedando solo una minoría sujetos a la cuota complementaria; los cuales estarían expuestos a un elemento personal de tributación así como a los impuestos cedulares representados por las cuotas parciales. Este carácter transitorio, al que se refería el párrafo del Dictamen citado por Carner, es lo que obligaría a la Administración tributaria a liquidar simultáneamente las cuotas de los viejos impuestos y del nuevo, lo que los autores del Dictamen (“*viejos prácticos de la administración todos nosotros*”) consideraban una prueba insuperable para aquella. Y ello pese a que, como se manifestaba en el Dictamen, la cuota complementaria solo aplicaría a una minoría de contribuyentes debido al citado mínimo exento de 4.000 pesetas.

El establecimiento de la cuota personal complementaria, en los términos del Proyecto de Ley de Calvo Sotelo, exigiría una “*labor específica administrativa*”⁶⁷⁵, nueva para la Administración, que a su vez requeriría una amplia y decisiva colaboración social, mediante la presentación de la declaración, sobre la que la Comisión no tenía certeza.

⁶⁷⁵ Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 291.

Esta misma incertidumbre era la que había manifestado el Ministro Carner en el discurso anteriormente citado de defensa del Proyecto de Ley de Presupuestos para 1932.

Llama la atención que al explicar a las Cortes Constituyentes las razones de su prudencia al abordar la introducción del impuesto sobre la renta, y asimilarlas a la de los Gobiernos anteriores, Carner subrayase la importancia de las dificultades de índole administrativa soslayando la posible resistencia de ciertos contribuyentes o grupos sociales que si había sido apuntada por la Comisión en el Dictamen: *“Estoy seguro de que si los Gobiernos anteriores de la monarquía no lograron implantar un proyecto de impuesto sobre la renta fue, no porque no creyeron posible vencer la resistencia de los intereses contrarios, sino que el verdadero motivo estuvo en las enormes, las formidables dificultades que tenía y tiene su implantación”*.⁶⁷⁶

En todo caso, lo que se constata en los discursos del Ministro Carner a las Cortes Constituyentes, entre febrero y diciembre de 1932, es su fidelidad al Dictamen de 1927 que permite concluir la existencia de una relación directa entre el modelo de impuesto personal adoptado en el Proyecto de Ley de la Contribución General sobre la Renta del Ministro Carner y las propuestas incluidas en las Bases del Dictamen para la introducción de un impuesto personal sobre la renta. Esta constatación vendría a soportar la opinión de Lagares⁶⁷⁷ de que lejos de caer en el olvido, tanto el Proyecto de Ley de Impuestos sobre Rentas y Ganancias de Calvo Sotelo, como el Dictamen de la Comisión presidida por Flores de Lemus, *“tuvieron una clara influencia-directa o indirecta-sobre otros proyectos de reforma tributaria que se sucederían en España a lo largo de los años posteriores”*. Y en la misma línea la de Velarde⁶⁷⁸: *“Gracias a esta crítica al anteproyecto de la Dictadura, y enlazando con sus viejos trabajos, fue posible llegar a la Ley Carner de 20 de diciembre de 1932, con la que, definitivamente, aparece el impuesto en España”*.

Así pues, queda claro que la mentalidad del Ministro Carner no era muy diferente de la de sus antecesores en el cargo en épocas anteriores. Aun siendo partidario del impuesto sobre la renta, en lo que respecta a su implantación, el Gobierno de la Segunda República actuó condicionado por las mismas circunstancias que preocuparon a los gobiernos de la

⁶⁷⁶ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 18 de octubre de 1932, n.º 242, p. 8943.

⁶⁷⁷ Lagares Calvo, M., *“Flores de Lemus y el Proyecto de Impuesto sobre las Rentas y las Ganancias de 1926”*, cit., p. 191.

⁶⁷⁸ Velarde Fuertes, J., *Flores de Lemus ante la economía española*, cit., p. 252.

Monarquía (exceptuando al de Primo de Rivera), que intentaron diferentes reformas fiscales, así como a la Comisión que elaboró el Dictamen de 1927: la falta de preparación de la organización administrativa necesaria para gestionar un impuesto personal y la falta de confianza en el cumplimiento de sus obligaciones por los llamados a ser contribuyentes del impuesto.

3.2.2. *El “impuesto superpuesto”*

En la sesión del 31 de marzo, a la que nos hemos referido anteriormente⁶⁷⁹, en la que presentó el Proyecto de Ley de presupuestos de 1932, al mismo tiempo que reconocía la imposibilidad de introducir en ese momento el impuesto sobre la renta personal, el Ministro Carner explicó lo que el mismo denominó su “*plan*” de reforma tributaria, “*el camino que creo debe seguir la Hacienda de la República, para ir directamente a la sustitución del régimen actual por el régimen del impuesto sobre la renta*”. Se trataba de un plan orientado a personalizar el sistema impositivo español y que debía culminar con el establecimiento del impuesto sobre la renta personal. Según Carner, el plan debía realizarse en cuatro fases: en la primera se debía extender la Contribución sobre Utilidades a los comerciantes y fabricantes personas naturales o físicas de más alto nivel de renta y capital (“*los altos sectores del comercio y la industria españoles*”), para lo cual se precisaba la autorización prevista en la Ley de Presupuestos para modificar la ley de dicho impuesto y aprobar un reglamento de este. Asimismo, era necesario revisar las tarifas de la Contribución Industrial. En la segunda fase, debía extenderse a más contribuyentes la Contribución sobre Utilidades e “*iniciar una leve contribución sobre la renta en forma de cédulas*”, pero dejando subsistentes los impuestos de producto. De esta forma, en expresión del Ministro, se señalaba el camino de la implantación de la contribución sobre la renta. En la tercera fase, se debería ir “*ampliamente a la contribución sobre la renta*”. Y en una cuarta y última fase, “*podrá pensarse en la disminución de la Contribución sobre el consumo*”.

Salvo la primera fase, que debía realizarse en un año, Carner dijo que no era posible prever el tiempo de duración de las otras fases, ya que ello dependería de que la Administración de Hacienda pudiese organizar la recaudación de las nuevas figuras o de

⁶⁷⁹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 31 de marzo de 1932, n.º 147, p.4931-4932.

las modificadas, y de que se completase un proceso de educación tanto de los contribuyentes como de los funcionarios “*en el sentido de que estos no deben considerar al contribuyente como enemigo y que tampoco el contribuyente mire como enemigo al funcionario*”. Posteriormente, en octubre de 1932, en la sesión en la que presentó y defendió el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado de 1933⁶⁸⁰, de forma simultánea a la presentación del Proyecto de Ley de la Contribución General sobre la Renta, el Ministro Carner se refirió a los avances realizados en la ejecución del citado plan. En relación con la primera fase, el Ministro explicó que se había completado parcialmente pues solo se había llevado a cabo la extensión de la Contribución sobre Utilidades a los empresarios individuales mediante la aprobación del Decreto de 30 de abril de 1932 (Gaceta de Madrid de 3 de mayo). Según mencionó expresamente el Ministro, dicha evolución de la contribución había ya sido autorizada por las Cortes en la Disposición Transitoria 2ª del Texto refundido de 22 de septiembre de 1922 (Gaceta de Madrid de 19 de octubre) de la Ley reguladora de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria⁶⁸¹, autorización cuya existencia la Ley de 11 de marzo de 1932 (anteriormente citada) se había encargado de refrescar (sobre todo en cuanto a su legitimidad) en su Disposición Transitoria 3ª⁶⁸². Esta referencia es muy significativa pues se trataba de una ley de la Monarquía y, como hemos comentado anteriormente, el Gobierno de la República se consideraba llamado a cambiar “*las bases esenciales del Estado, de un pueblo*” y a “*construir uno nuevo*”. Ya hemos dado cuenta con anterioridad del temor del Ministro a las consecuencias que podía tener una reforma fiscal radical. Pero la referencia a la citada Disposición Transitoria 2ª del Texto refundido de la Ley reguladora de la Contribución sobre Utilidades también es un reconocimiento de que las reformas fiscales propuestas en la Segunda República, a pesar del cambio de régimen, tenían su génesis en la tan denostada restauración monárquica.

⁶⁸⁰ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 18 de octubre de 1932, n.º 242, p.8941-8943.

⁶⁸¹ “*El Gobierno podrá efectuar gradualmente la ampliación de la contribución de utilidades a los comerciantes e industriales individuales incluidos en la misma. Entretanto, queda autorizado el Ministro de Hacienda para imponer a dichos comerciantes un recargo supletorio en la Contribución industrial y de comercio, que se especificará por clases, tarifas, números y conceptos, y que nunca podrá exceder del importe normal de la cuota de tarifa para el Tesoro.*”

⁶⁸² “*Se autoriza al Gobierno para que al ejercer la facultad que le confiere la disposición transitoria segunda de la ley reguladora de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza mobiliaria, texto refundido de 22 de Septiembre de 1922, mantenga transitoriamente, y, según aconseje la aplicación del dicho tributo a los comerciantes e industriales individuales, el recargo especial a que por la Contribución Industrial y de Comercio vengan sujetos, (...)*”

A este respecto, para entender esa continuidad, hay que tener en cuenta que en su intervención en defensa del Proyecto de Ley de Presupuestos para 1932⁶⁸³ se refirió el Ministro a dos *“realidades históricas”* que se había encontrado la República, cuya situación había de tenerse en cuenta al elaborar los presupuestos de ingresos y gastos del Estado: el *“organismo estatal”* y el *“pueblo”*.

Respecto del primero el Ministro decía que era *“un conjunto de leyes, decretos, reglamentos y organizaciones que llena los tomos en que se recopilan todas las disposiciones relacionadas con la Administración española. (...) Es un organismo estatal que no hemos formado nosotros, que nos lo ha legado la monarquía. Para reformarlo y enmendarlo ha venido la República; esta realidad que la revolución podía haber destruido, exponiéndose a que de sus ruinas viniera el caos o una reacción; pero como no ha sido eso, es una realidad inexorable que se impone al formarse el Presupuesto”*.

Por otro lado, *“el pueblo”*, *“con toda su estructura, con sus clases alta, media y baja, con sus prejuicios, con sus ideas, con sus hábitos, con una cantidad enorme de analfabetos, con una falta de preparación para la vida ciudadana extraordinaria, hija de años y años de falsificación del sufragio, hija de los años de Dictadura, hija del abandono de todos los grandes problemas sociales y políticos en que ha vivido España ; todo esto ha formado un pueblo; este pueblo lo hemos encontrado al advenir la República y venimos a reformarlo; es una realidad que nosotros tendremos que liquidar, pero que pesa considerablemente en estos instantes sobre la formación del Presupuesto.”* Estas palabras del Ministro, casi una confesión, sobre los dos grandes condicionantes de cualquier reforma de la Hacienda Pública no solo nos permite ver la influencia del enfoque también realista de Flores de Lemus, sino la presencia o la existencia de esas leyes a las que nos referíamos al comienzo de esta tesis: la de que el derecho positivo de una época revolucionaria tiene su raíz en épocas que no lo fueron, y la del peso de la tradición en el desarrollo del ordenamiento jurídico de los países.

Posteriormente, en su defensa del Proyecto de Ley de Presupuestos de 1933⁶⁸⁴, el Ministro Carner al referirse a la acción fiscal (a la que define como *“ejercer la potestad de extraer de las rentas y del capital de los ciudadanos la cantidad necesaria para distribuirla y gastarla en los servicios públicos”*) explica como en la misma confluyen

⁶⁸³ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 31 de marzo de 1932, n.º 147, p.4924.

⁶⁸⁴ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 18 de octubre de 1932, n.º 242, p.8941-8943.

esas dos realidades, Estado y sociedad: *“En este servicio. fiscal, en esta acción fiscal del Estado, que es la función más esencial del Estado moderno en cualquiera de sus modalidades, estriba toda la labor reformadora, hondamente reformadora, que tiene el Estado sobre la sociedad y sobre la economía.”*

En la relevancia que da el Ministro a la finalidad redistributiva y reformadora de los impuestos, esto es, extrafiscal, creemos advertir la influencia de la teoría social de Adolfo Wagner, el principal maestro de Flores de Lemus y sus discípulos. Y a continuación el Ministro formula una definición de la Hacienda Pública en la que identifica cuatro elementos: leyes, información y documentación acumuladas por la Administración, funcionarios y contribuyentes.

“La Hacienda es lo más íntimo, lo más fino, lo más delicado de la estructura social; os diré que quizá, salvo el régimen familiar, no hay en ninguna estructura social nada que sea más delicado, más íntimo y más fino; porque la Hacienda del Estado, Sres. Diputados, no es simplemente estos volúmenes de leyes elaboradas durante quinquenios, y a veces siglos, que se amontonan para organizar toda la estructura hacendística y fiscal del Estado; no es eso sólo; es, además de eso, todos los cuadros, estadísticas, datos, antecedentes, padrones y documentos administrativos que forman uno de los capítulos más interesantes, uno de los sectores más importantes de la estructura de la Hacienda; pero, además de esto, son todos los Cuerpos de funcionarios, con sus tradiciones, con sus hábitos, con sus costumbres; son, también, los contribuyentes; y todo esto junto y mezclado forma la Hacienda de un Estado, que es lo más difícil, que es lo más delicado de modificar y de transformar”.

Aunque el Ministro no llegase a decirlo expresamente es fácil colegir de sus palabras la conclusión de que, para ser eficaz, una reforma fiscal, cualquier reforma fiscal que se plantee debería tener en cuanto esos cuatro aspectos o elementos, lo cual implica que difícilmente pueda suponer una ruptura o un cambio súbito y radical respecto a la Hacienda Pública existente.

Así pues, al declarar expresamente el entroncamiento de la primera fase de su plan en una ley de la monarquía, que por otro lado se mantenía en vigor, Carner venía a subrayar la continuidad de la acción fiscal del Estado, de la Hacienda Pública, de modo que ese primer paso de la Segunda República en una mayor personalización del sistema fiscal no dejaba de ser un normal desarrollo del sistema fiscal diseñado en 1845 y reformado en 1899, durante la Restauración. En este sentido, el Ministro también manifestó que este

paso se apoyaba en la Contribución de Utilidades porque era “*un gran acierto del Estado*” que había costado mucho introducir, aunque representase “*enormes injusticias*” que el Decreto de 30 de abril de 1932 venía a paliar al menos parcialmente. Este Decreto permitía que los comerciantes e industriales que satisficiesen una cuota por la Contribución Industrial y Comercial superior a 1.500 pesetas pasasen a tributar por la Tarifa 2ª de la Contribución sobre Utilidades, conforme a una escala de tipos de gravamen progresiva, con un mínimo exento de 5.000 pesetas de beneficios, que aplicaba a una base imponible, para cuya determinación se permitía la deducibilidad de ciertos gastos (conforme a las disposiciones quinta y sexta de la Tarifa 3ª). Sin embargo, dichos sujetos pasivos continuaban estando sujetos a la Contribución Industrial, aunque podían deducir la cuota pagada por aquella de la cuota por la Contribución sobre Utilidades. Además, continuaban siendo de aplicación de conformidad con la Disposición Transitoria de la Ley de 11 de marzo de 1932, los recargos establecidos en la Contribución Industrial, que también eran deducibles.

Es evidente que el Gobierno pretendía iniciar su acción fiscal transformadora aprovechando la figura existente que mejor y más rápido pudiese servir a los objetivos de la reforma y, además, con la medida suficiente como para no quebrar lo existente, provocando un vacío o una reacción de oposición a los cambios entre funcionarios y contribuyentes. Sin embargo, el que el plan de Carner quisiera apoyarse en la extensión y modificación de la Contribución sobre Utilidades, la única figura imponible real en la que concurrían algunas de las características de un impuesto personal, nos muestra que el Ministro se enfrentaba al dilema planteado por Eheberg⁶⁸⁵, a la hora de emprender la reforma del sistema de impuestos de producto: intentar transformar los impuestos de producto en impuestos especiales (o cedulares⁶⁸⁶, que era otra expresión utilizada en la época por referencia al “*income tax*” inglés) sobre la renta, o introducir un impuesto personal sobre la renta pero manteniendo los impuestos de producto como impuestos complementarios sobre la renta. Por ejemplo, parecía decantarse por la primera alternativa el diputado Serra Moret⁶⁸⁷ quien en el debate con el Ministro había propuesto introducir progresividad en las contribuciones directas.

⁶⁸⁵ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 302.

⁶⁸⁶ Esa es la expresión utilizada por el Ministro.

⁶⁸⁷ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 25 de febrero de 1932, n.º 123, p.4.053.

Para la doctrina de la época (Eheberg, Alvarez de Cienfuegos) los impuestos de producto no eran el cauce adecuado para someter el sistema fiscal a las exigencias de una mayor justicia tributaria, conforme a los principios de capacidad tributaria e igualdad de sacrificio. La opción más recomendable era introducir un impuesto personal sobre la renta, eliminar el gravamen sobre las utilidades procedentes del trabajo y mantener (con tipos más reducidos) los impuestos de producto sobre la propiedad territorial, el comercio y la industria, y los capitales. De esta forma se podía discriminar la tributación de las rentas fundadas y no fundadas.

Nada de esto habría de suceder en 1932. Tras las leyes de marzo de 1932, que se aprobaron junto con los Presupuestos Generales del Estado para 1932, los ingresos de los empleados de empresas privadas, de los funcionarios públicos de la Administración civil y militar, incluyendo a los Registradores de la Propiedad, continuaron siendo gravados en la Tarifa 1ª de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria. Entre los perceptores de ingresos de *“una profesión, arte, oficio o ministerio”*⁶⁸⁸, los artistas, pelotaris (debían ser los únicos deportistas profesionales de la época) y los toreros estaban sujetos también en todo caso a la Tarifa 1ª de la Contribución sobre Utilidades. Por su parte, los profesionales (abogados, notarios, médicos, ingenieros, arquitectos, agentes de cambio y bolsa y corredores de comercio), estaban sujetos a la Tarifa 2ª de la Contribución Industrial o a la Tarifa 1ª de la Contribución sobre Utilidades, siempre que su cuota por este impuesto (5% de sus ingresos profesionales) excediese de la cuota por la Contribución Industrial. Los impuestos directos fueron objeto de recargos especiales como ya ha quedado dicho.

Ello llevó a Pio Ballesteros⁶⁸⁹, que previamente había defendido como *“el menos perturbador”* el procedimiento de reforma preconizado por Eheberg (*“conservar los impuestos de producto sobre rentas rentadas y complementarlos con el general sobre la renta”*) a afirmar que *“aunque el camino seguido por el legislador español responde en cierto modo a estas orientaciones (...), en cambio, no se ha atenuado ninguno de los tipos tributarios establecidos para los varios impuestos de producto, antes bien, unos se han agravado, directa o indirectamente, como ocurrió en 1932 respecto de las contribuciones*

⁶⁸⁸ Según expresión utilizada en el Artículo 15 de la Ley de la CGR.

⁶⁸⁹ Ballesteros, P., *La Contribución General sobre la Renta en España*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1933, páginas 12-13.

territorial, industrial y minera, y otros han quedado en pie, cual viene sucediendo con las rentas de trabajo gravadas por la Tarifa I^a de contribución de utilidades”.

Se ha defendido por diversos autores, entre ellos Lagares⁶⁹⁰, que la Ley de la Contribución General sobre la Renta sigue en gran medida las líneas marcadas por el propio Dictamen de 1927: “(...) las Cortes de la II República aprobaron una Ley por la que se exigiría una contribución general sobre la renta que seguía fielmente las directrices señaladas por la Comisión del año 1927 en su Dictamen”.

Sin embargo, la lectura atenta de los discursos de Carner y su plasmación legislativa puede permitir cuestionar la anterior afirmación o, al menos, describir el sentido de la relación entre ambos textos. El plan formulado por el Ministro Carner en marzo de 1932 no estaba a la altura de las propuestas de la doctrina de la época, acogidas en el Dictamen de 1927. En este último se abogaba por una implantación del impuesto personal sobre la renta, por etapas sí, pero partiendo de la aprobación de este desde un principio de la reforma. La graduación se conseguía mediante el establecimiento de un mínimo exento muy alto que se iba reduciendo. Simultáneamente, se tenían que rebajar los tipos de gravamen de las contribuciones directas (en concreto se refería a los de la Contribución Territorial, la Industrial, la que grave el producto bruto de la minería y de la Contribución sobre Utilidades). Los autores del Dictamen, como la doctrina citada (Eheberg, Alvarez de Cienfuegos, Pío Ballesteros) no eran partidarios de seguir extendiendo o desarrollando los impuestos de producto, siquiera introduciendo en ellos elementos de personalidad.

En el desarrollo de plan de Carner para la reforma tributaria se observa un cambio importante entre marzo y octubre de 1932. En su comparecencia para defender los Presupuestos Generales del Estado para 1933⁶⁹¹, el Ministro destacó que con la presentación del Proyecto de Ley de Contribución General sobre la Renta se avanzaba en la segunda fase de su plan que ya denomina de “*introducción del impuesto sobre la renta*”.

Entre las réplicas que recibe resulta llamativa la del diputado Fanjul (Independiente, General de Brigada⁶⁹²) quien, haciendo referencia al discurso de Carner del 20 de

⁶⁹⁰ Lagares Calvo, M., “*Flores de Lemus y el Proyecto de Impuesto sobre las Rentas y las Ganancias de 1926*”, cit., p. 203.

⁶⁹¹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 18 de octubre de 1932, n.º 242, p.8941-8943.

⁶⁹² <https://www.congreso.es/es/archivo-historico-de-diputados>, última consulta 10 de agosto de 2023.

febrero⁶⁹³, en defensa del Presupuesto de 1932, le reprocha que dijese que aquel presupuesto se podía nivelar con las leyes tributarias presentadas entonces y que no era necesario introducir el impuesto personal sobre la renta; y que, en cambio, al presentar los nuevos Presupuestos Generales del Estado para 1933, ya se hubiese presentado el Proyecto de Ley de la Contribución General sobre la Renta. En su respuesta el Ministro se remite al discurso de marzo en el que esbozó su plan, haciendo (cuando menos) una reinterpretación de sus propias palabras ya que, aunque entonces se había relegado la introducción del impuesto personal sobre la renta a una “tercera fase”⁶⁹⁴, después de haber extendido la Contribución sobre Utilidades a más contribuyentes e “iniciar una leve contribución sobre la renta en forma de cédulas”, ahora manifestó⁶⁹⁵: “Lejos de ser cierto *quo yo repudiase el impuesto sobre la renta, dije lo contrario: que hacia el impuesto sobre la renta era adonde debíamos dirigirnos; quo no teníamos organismos preparados para recaudarlo, y luego, continuando en el examen de esta tesis, podrá verlo S. S. en mi discurso (...) Perdone S. S.; yo se lo explicaré; soy el autor del discurso y figúrese S. S. si lo conozco. Continúo en el examen y digo en ese discurso quo estaba leyendo S. S.: "Hay que hacer un plan de reconstrucción de la Hacienda de España y en él hay que proceder por etapas", y señalé la primera, quo consistía en modificar el impuesto de Utilidades y ampliarlo a los comerciantes e industriales individuales, y señalé también, la segunda fase de este plan diciendo: "En la segunda fase hay que iniciar el impuesto sobre la renta." Todo eso esté en mi discurso. (Varios señores Diputados: Exacto.) Y, al recordarlo, en el discurso de Octubre decía a los Sres. Diputados: "Hemos cumplido la primera fase que anunciaba en el mes de Marzo; ahora debemos comenzar la segunda y, por eso, presento el impuesto sobre la renta." Ya ve, pues, S. S. cómo no es exacto que en mi repetido discurso de Marzo hubiese yo repudiado el impuesto sobre la renta; al contrario, dije que tenía que irse a él en la*

⁶⁹³ “¿Puede haber nadie que sepa lo que es el impuesto sobre la renta y lo que es la historia de la introducción del impuesto sobre la renta en los demás países, que pueda sostener que en estos momentos estábamos preparados para introducir en España, sustituyendo a nuestro viejo régimen contributivo, un impuesto sobre la renta? Yo os digo, y digo a todo los que patrocinen esta introducción, que la introducción de un impuesto sobre la renta hubiese sido catastrófica, porque ni siquiera hubiésemos logrado tener, no teníamos, no tenemos la organización administrativa necesaria, la preparación necesaria, los elementos precisos para la formación y para la recaudación de este impuesto”.

⁶⁹⁴ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 31 de marzo de 1932, n.º 147, p.4931-4932.

⁶⁹⁵ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 4 de noviembre de 1932, n.º 253, p. 9310-9311.

segunda fase de la evolución y tenía que irse, como ahora sucede, en el segundo Presupuesto de la República.”

A pesar del apoyo de su bancada resulta evidente que, entre la opinión de febrero y el plan formulado por el Ministro en marzo, y la decisión de proponer la introducción de la CGR en octubre, hay un cambio significativo. El Ministro no había propuesto la introducción del impuesto personal sobre la renta en una segunda fase, ni de sus palabras se deducía que aquella tendría lugar en cuestión de meses. El diputado Fanjul apunta en su intervención⁶⁹⁶ las posibles razones: “*¿Dónde han ido aquellas manifestaciones de que estaban nivelados los Presupuestos con las leyes tributarias que había presentado? ¿Dónde están aquellas manifestaciones de que no habría impuesto sobre la renta y está ya en la Comisión, para su informe, el proyecto de ley de Impuesto sobre la renta? Estas mismas dudas asaltarán a los Sres. Diputados que me escuchan. Pero el señor Ministro, en un artículo publicado el día 15 de octubre en "El Sol" nos saca de dudas y nos dice: El Presidente del Consejo de Ministros, en Santander, ha trazado las líneas generales de la actuación económica de la República: yo me tengo que ajustar a ellas. Por consiguiente, se deduce que los pensamientos que expuso el 20 de febrero de este año han sido radicalmente modificados por el discurso del Sr. Presidente del Consejo de Ministros en Santander. Y yo, con todos los respetos a S. S. sintiendo molestar a S. S. en lo más mínimo, le digo: o no era sincero S. S. el día 20 de febrero (y yo no puedo creer que no lo fuera S. S., porque lo que dijo lo suscribíamos todos los españoles) o S. S. ha sido derrotado, desde el momento que ha tenido que someterse a un criterio distinto del que en el banco azul y en nombre del Gobierno expuso el 20 de febrero. Yo creo que S. S. el día 20 de febrero expuso un criterio de Gobierno y que, ahora, en este Presupuesto, nos trae otro criterio de Gobierno. Y cuando un Gobierno cambia de criterio y el que lo expone es el Ministro de Hacienda, estimo, Sr. Carner, que S. S. no está ahí con todo el relieve, con todos los prestigios que merecen su persona y sus antecedentes, porque S. S. no ha cumplido lo que solemnemente dijo desde ese banco el día 20 de Febrero de este año, sin que se hayan modificado las circunstancias por que atraviesa España desde aquella fecha at 15 de Octubre, en que presenta el proyecto de Presupuestos para 1933”*

⁶⁹⁶ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 4 de noviembre de 1932, n.º 252, p. 9269.

Efectivamente en su artículo de 15 de octubre⁶⁹⁷ el Ministro se refiere a las orientaciones dadas en materia presupuestaria por el Presidente del Consejo de Ministros “*en su discurso de Santander*”. El presupuesto previsto para 1933 (ya confeccionado y presentado en el plazo previsto constitucionalmente) era claramente expansivo (los gastos pasaban de 4.541 millones a 4.720 millones), debiendo financiarse con tributos y un nuevo empréstito de 600 millones de pesetas. Según el Ministro “*el nuevo presupuesto tiene la característica de no aumentar ninguno de los tributos existentes, sin otra ley complementaria que la expresada sobre la renta*”. Pero las referencias que hace al mismo son tan escuetas que da la impresión de que efectivamente no ha sido iniciativa suya: “*Del proyecto de impuesto sobre la renta ha dado la Prensa información que, por cierto, no he facilitado yo: conviene que conste, porque en mí no hay diferencias para nadie. Esa información, sustancialmente, es exacta*”.

En cambio, en el importante discurso de Azaña⁶⁹⁸ del 30 de septiembre en el teatro Pereda de Santander, después de anunciar que el Gobierno está preparando un presupuesto de reconstrucción de España para la mejora de los servicios y la reanimación de la economía y la industria nacional, el Presidente del Consejo de Ministros se refirió de forma mucho más detallada a la cuestión tributaria afirmando que el nuevo presupuesto “*no va suponer sacrificios nuevos en el orden tributario*” ya que “*el Gobierno no tiene el menor propósito de recargar los tributos ya existentes*”. El Presidente del Consejo de Ministros justifica esa decisión sobre una idea cuando menos cuestionable, a tenor de lo que sabemos (en base a los propios informes y documentos de la Administración tributaria) de la limitada capacidad de gestión de la Administración de Hacienda y la escasa colaboración de los contribuyentes en el contexto del sistema de impuestos de producto, y presenta como alternativa el impuesto sobre la renta: “*El Gobierno no tiene el menor propósito de recargar los tributos ya existentes. Estamos persuadidos de que la capacidad tributaria actual está, por decirlo así, agotada. Sería probablemente un suicidio y una mala medida pretender apretar aún más los tornillos fiscales, y el*

⁶⁹⁷ Carner, J. “De Don Jaime Carner a los lectores de El Sol”, *El Sol*, Madrid, 15 de octubre de 1932 (disponible en <https://hemerotecadigital.bne.es/hd/es/viewer?id=538776f3-8900-436b-b80e-00f494e043b1>, última consulta 10 de agosto de 2023).

⁶⁹⁸ Azaña, M. “Trascendental discurso del Sr. Azaña en Santander”, *El Sol*, Madrid, 1 de octubre de 1932 (disponible en <https://hemerotecadigital.bne.es/hd/es/viewer?id=4d1be1f2-7ea0-4ef9-b425-1f9b4a3cbd65>), última consulta 10 de agosto de 2023.

Gobierno se limitará, cumpliendo con su obligación y con su programa, a establecer en el nuevo presupuesto el impuesto sobre la renta”.

Además de en su programa (el discurso se pronunciaba en un acto de su partido Acción Republicana), Azaña justifica la nueva figura del siguiente modo: *“Innovación que la República y que la Hacienda española reclaman. Naturalmente, señores, nadie debe hacerse la ilusión de que desde el año que viene este impuesto sobre la renta va a ser un manantial que inundará las arcas públicas y nos permitirá suprimir todos los demás gravámenes que pesan sobre el trabajo nacional. Un impuesto de esta magnitud que se inaugura, se inaugura modestamente. Será menester que pase tiempo antes de que el impuesto rinda todo lo que debe rendir a la Hacienda pública. Por consiguiente, lo que el Gobierno hace con el concurso de las Cortes, si éstas lo aprueban, es plantear la reforma, y ya los Ministros de Hacienda en el porvenir tendrán más facilidad para obtener del impuesto todos aquellos recursos que hoy la Hacienda no tiene de donde sacar”.*

Pero si la capacidad tributaria del sistema fiscal español estaba agotada y, por tanto, era necesario buscar bases imposables adicionales mediante la nueva figura, ciertamente la medida no parecía tener justificación puramente fiscal. De hecho, en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1933 (Gaceta de Madrid de 29 de diciembre), el importe previsto de ingresos para la Contribución General sobre la Renta (Estado letra B, Capítulo 1º, Artículo 4º) ascendía a solo 20 millones de pesetas sobre un total de ingresos por contribuciones directas (las del Capítulo 1º) de 1.463,3 millones de pesetas. Como señala Pio Ballesteros⁶⁹⁹, esa recaudación estimada representaba un 2% de la de las contribuciones territorial, de rústica y urbana, industrial y de utilidades. La justificación parece, como se deduce del discurso de Azaña, política, se trataba del ideal de justicia social de la República; y la decisión de introducir el impuesto personal sobre la renta, o de acelerar su aprobación, debió tomarse en algún momento entre marzo y septiembre de 1932, como sostenía el diputado Fanjul.

Por otro lado, sabemos que los técnicos del Ministerio de Hacienda, con Flores de Lemus a la cabeza, según Naharro Mora⁷⁰⁰, se opusieron inicialmente a dicha medida, razón por la cual el proyecto fue inicialmente redactado por alguien ajeno al Ministerio (Rodríguez

⁶⁹⁹ Ballesteros, P., *La Contribución General sobre la Renta en España*, cit., página 28.

⁷⁰⁰ Naharro Mora, J.M., “Conferencia”, 13 de enero de 1955, en Albiñana, César, *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, cit., p. 295.

Mata), a pesar de ser (o precisamente por eso) uno de los discípulos más próximos a Flores de Lemus.

En cualquier caso, en octubre de 1932, en el citado debate de presentación de la Ley de Presupuestos para 1933⁷⁰¹, aunque el Ministro se remitió a la discusión que había de tenerse en el trámite correspondiente del citado proyecto, quiso adelantarse a las críticas que la lectura de este podía recibir (*“seguramente habrá quien, al leerlo, haya creído que se trataba de un proyecto tímido y aburguesado, de un proyecto que no tenía toda la valentía y todo el ardor de un proyecto revolucionario”*), defendiendo la trascendencia del proyecto presentado así como que el mismo *“ni es tímido ni es audaz; es el único posible y ajustado a la realidad”*. El Ministro explicó que, siguiendo la recomendación de los *“funcionarios competentísimos del Ministerio de Hacienda”* (los integrantes de la Comisión que emitió el Dictamen de 1927), el impuesto sobre la renta debía coexistir al menos durante algún tiempo con los impuestos de producto, pero que los citados funcionarios consideraban (como hemos referido anteriormente) que la administración de todo ese sistema de tributos directos (los reales más un nuevo impuesto personal) era una tarea inasumible para la Administración. De ahí que fuese preciso limitar el número de contribuyentes a los que el nuevo impuesto resultase de aplicación, objetivo que se alcanzaba estableciendo (Artículo 18⁷⁰² del Proyecto de Ley leído por el Sr. Ministro de Hacienda estableciendo la Contribución General sobre la Renta⁷⁰³) una base mínima de imposición de 100.000 pesetas, de modo que solo los contribuyentes que alcanzasen esa base imponible quedasen sujetos a la Contribución General sobre la Renta. En palabras del Ministro⁷⁰⁴, *“(…) si hacemos un impuesto sobre la renta que, por sus condiciones, estructura y extensión, alcance límites demasiado grandes, afecte a un número considerable de contribuyentes, que no podamos prácticamente someter al impuesto, este fracasará.”*

Poniendo como ejemplo cifras según él arbitrarias, al fijar en 100.000 pesetas la base mínima, los entre 3.000 y 5.000 contribuyentes que podrían resultar sujetos podrían ser

⁷⁰¹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 18 de octubre de 1932, n.º 242, p. 8943.

⁷⁰² El artículo se limita a establecer una escala de tipos de gravamen cuyo primer escalón es una renta imponible de 100.001 pts. a 120.000.

⁷⁰³ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 14 de octubre de 1932, n.º 241, Apéndice sexto.

⁷⁰⁴ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 18 de octubre de 1932, n.º 242, p. 8944.

registrados e investigados (al principio al menos un 50%); mientras que, si se bajase a 50.000 pesetas dicha base, la Administración tendría que realizar la misma tarea para entre 10.000 y 15.000 contribuyentes, en cuyo caso “no organizaría nada”, ni siquiera el registro o comprobación de aquel primer 50%.

Además, el establecimiento de dicha base mínima tan alta se justificaba por la existencia de doble tributación dado que los contribuyentes de este nuevo impuesto seguirían pagando, como ya se ha indicado, sus contribuciones de producto. Como hemos comentado anteriormente, siguiendo a Alvarez de Cienfuegos, la existencia de doble tributación por “*esta multiplicidad de impuestos origina en ocasiones desigualdades e injusticias*”⁷⁰⁵. Así, por ejemplo, los que recibiesen un sueldo como empleados, superior a 15.000 pesetas al año, estaban sujetos a un tipo del 10% y si, además, percibían intereses de deuda pública, tributaban al 20% sobre dichos intereses, por la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria. De tal modo que si se bajaba la base mínima se estaría sometiendo a este tipo de contribuyentes a una doble imposición que el Ministro consideraba notoriamente injusta, salvo que en la ley se hubiesen establecido discriminaciones según el tipo de renta lo que habría añadido mucha mayor complejidad a la ley y dificultado su rápida implantación.

Por este mismo motivo, la existencia de doble tributación, el Ministro también se aprestó a defender la tarifa propuesta⁷⁰⁶, según la cual el impuesto era “*muy módico*”, porque de lo contrario los contribuyentes del mismo quedarían sujetos (sumando las cuotas de los impuestos de producto) a una imposición total superior a la de los impuestos sobre la renta aplicables en Francia, Alemania e Inglaterra, países que habían tenido que subir considerablemente el gravamen sobre la renta para hacer frente a los costes de la Primera Guerra Mundial.

En el curso del propio debate sobre la Ley de Presupuestos de 1933, el diputado Abilio Calderón (del grupo castellanista independiente) reprochó al Ministro Carner que la propuesta del nuevo tributo fuese tan poco novedosa y que, a diferencia de otros intentos anteriores (se estaba refiriendo al Impuesto sobre la Renta y las Ganancias de Calvo Sotelo), que buscaban sustituir las contribuciones directas por un impuesto sobre la renta,

⁷⁰⁵ Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.97.

⁷⁰⁶ Según el citado Artículo 18 del Proyecto presentado a las Cortes, la renta imponible comprendida entre 100.000 y 120.000 pesetas quedaba sujeta a un tipo de gravamen del 1%, tipo que se iba incrementando para diferentes escalones o rangos de renta hasta un máximo del 6,84% para una renta de entre 750.000 y 1.000.000 de pesetas. La renta superior quedaba sujeta a un tipo del 7,70%.

el suyo no fuese realmente un impuesto sobre la renta sino un recargo de la Contribución de Utilidades: *“Repito que otros Ministros se preocuparon de establecer el impuesto sobre la renta pero alguno lo hacía partiendo de la base de que el impuesto sobre la renta sustituyera a los impuestos sobre las contribuciones directas, y nunca que fuera el impuesto sobre la renta una superposición de los impuestos establecidos, como sucede con este proyecto de ley, en el que el impuesto sobre la renta es un impuesto que viene a recargar el de Utilidades, que es el que está más recargado de cuantos satisfacen los contribuyentes”*⁷⁰⁷.

En su réplica, el Ministro Carner da más detalles del plan anteriormente esbozado para la implantación del impuesto sobre la renta. Pero, en primer lugar, Carner manifiesta que la calificación de la propuesta Contribución General sobre la Renta como una ampliación de la Contribución de Utilidades es un error porque el nuevo impuesto responde a un principio distinto, que es el de gravar la totalidad de la renta obtenida por el contribuyente y no solo determinadas fuentes de la misma como los impuestos de producto⁷⁰⁸: *“El principio del impuesto sobre la renta, tal como este impuesto figura en todas las naciones del Mundo, ya que esta ley contiene el pensamiento fundamental, la base de todo impuesto sobre la renta, o sea el pago de una parte de los rendimientos, de los productos del capitalista, reuniendo en un acervo común todos los orígenes de renta”*. Así pues, ya vemos en estas palabras a un Ministro plenamente convertido a la doctrina dominante y que se ha olvidado de su idea inicial, manifestada en su discurso de marzo de 1932, de establecer *“una leve contribución sobre la renta en forma de cédulas”*, en una segunda fase previa antes de ir *“ampliamente a la contribución sobre la renta”*.

A continuación, el Ministro reconoce que la contribución general sobre la renta que él ha propuesto es un *“impuesto superpuesto”* a los otros impuestos directos y que, precisamente por eso, tiene que iniciarse sobre una base de 100.000 pesetas, pero ello no impide que sea *“un impuesto sobre la renta, con todas sus formas y con todas sus posibilidades de desarrollo”*. El Ministro admite que solo se trata de un *“primer paso”*, *“un paso tímido y prudente para llegar al establecimiento completo del impuesto sobre la renta en España”*. Si bien, en principio, la base imponible del impuesto será muy pequeña porque se respetan las bases imponibles de los impuestos de producto, aquella

⁷⁰⁷ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 22 de diciembre de 1932, n.º 283, p. 10645.

⁷⁰⁸ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 22 de diciembre de 1932, n.º 283, p. 10650.

se irá extendiendo y habrá que desgravar la base de estos ya incluida en la contribución general sobre la renta. Y en este punto Carner hace una afirmación que, aunque pudiera parecerlo, no es mera retórica parlamentaria: *“Pero ¿Cree S. S. que el impuesto sobre la renta, tal como ha sido presentado, no está calculado para todo su desarrollo? Yo puedo decir al Sr. Calderón que tengo redactada, en mi "dossier", la fórmula matemática completa del desarrollo del impuesto, y en cuarenta y ocho horas podría presentar a la Cámara un proyecto de ley desarrollando completamente dicho impuesto. ¿Por qué no lo he hecho?”*

Aquí sí que el plan esbozado por Carner nos recuerda a la estrategia alternativa planteada por la Comisión en el Dictamen de 1927. En lugar de establecer la denominada (en el Proyecto de ley de Calvo Sotelo) *“cuota complementaria”* con carácter general, la Comisión defendió su introducción por etapas. En un principio, el impuesto personal solo aplicaría a las rentas más elevadas, por ejemplo, las que superasen un mínimo exento de 250.000 pesetas; en una segunda fase se podría extender el tributo (bajando el mínimo) a las rentas que superasen las 100.000 pesetas.

Pero es, en concreto, la explicación de la Comisión de cómo se aplicaría la tarifa a esa base imponible lo que nos permite entender en todo su significado la retórica del Ministro Carner: *“Más en cada etapa no se exigirá la cuota a los tipos que figuren en la tarifa normal, sino meramente por las diferencias entre esos tipos y el que corresponde a la renta elegida como límite mínimo, aumentadas esas diferencias con el tanto de entrada que el Poder acuerde. Si por acaso el tipo máximo de la escala normal fuese 10 por 100, y las rentas de 1.000.000 se gravarán también normalmente al 9 por 100, y al 8 las de 250.000 pesetas, suponiendo que el Poder acordara una entrada de medio por ciento, se exigiría en la primera etapa ese medio por ciento de las rentas de pesetas 250.000, 1 ½ de las de 1.000.000, y así hasta el máximo de 2 ½”*.⁷⁰⁹

Sin duda, en el “dossier” del Ministro, preparado por los funcionarios de Hacienda, figuraba la *“tarifa normal”*, la escala completa, de la contribución general sobre la renta aplicable a todos los tramos de renta (desde las más elevadas hasta el mínimo de exención) conforme a la metodología avanzada en el Dictamen. Según Rodríguez Mata la tarifa del impuesto había sido calculada por el propio Flores de Lemus⁷¹⁰. Las razones por las que

⁷⁰⁹ Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 292.

⁷¹⁰ Rodríguez Mata, E., “La nueva Ley del Impuesto sobre la Renta”, *Moneda y Crédito*, núm.. 52, marzo 1955, Madrid, en Albiñana, César, *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, cit., p. 314.

el impuesto no se aplicaba desde un primer momento ya las conocemos: limitar el número de contribuyentes a una dimensión asequible para la capacidad de gestión de la Administración tributaria.

En relación con la tarifa de tipos muy bajos, defendida por Carner frente a los reproches de Calderón, tampoco cabe duda que el Ministro seguía las recomendaciones de la Comisión⁷¹¹ que veía como una ventaja que *“para cada nuevo grupo de contribuyentes comprendidos por vez primera en el régimen, la imposición comienza con tipos mínimos”* lo cual por un lado contribuiría a generar menores resistencias al impuesto y, por otro, a atenuar los errores o los posibles efectos discriminatorios en la primera implantación de este nuevo impuesto.

Durante el debate sobre el Proyecto de Ley de la Contribución General sobre la Renta, en la que nuevamente se cuestionó la *“timidez”* del nuevo impuesto, y la defensa que del mismo realizaron el Ministro y el diputado Gabriel Franco, se vuelven a poner de manifiesto las similitudes con los argumentos y recomendaciones del Dictamen.

Respecto a Gabriel Franco, conviene recordar que, como ha señalado Maria José Aracil⁷¹², era otro de los integrantes (junto con Rodríguez Mata y Álvarez de Cienfuegos) de la *“denominada primera generación de discípulos directos de Flores de Lemus”*, con origen en el Seminario de Economía Política de la Junta de Ampliación de Estudios e Investigaciones Científicas, dirigido por Flores durante sus primeros años de servicio en la Administración de Hacienda. En el momento de ser elegido diputado por León por Acción Republicana (el partido de Azaña) Gabriel Franco era Catedrático de Economía Política y Hacienda Pública en la Universidad de Salamanca. Después, sería Ministro de Hacienda entre febrero y mayo de 1936⁷¹³ en el gobierno del Frente Popular.

Por parte del diputado Marraco⁷¹⁴, tras afirmar que veía el impuesto como *“un ensayo, quizá en apariencia excesivamente tímido , pero con posible desarrollo para el futuro”*, mediante una bajada de la base impositiva y una subida de los coeficientes, que permitiese aumentar la recaudación y reducir los impuestos indirectos (*“que castiga más duramente*

⁷¹¹ Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 294-95.

⁷¹² Aracil Fernandez, M.J., “El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España”, cit., p.13.

⁷¹³ Archivo histórico de diputados (1810-1977), disponible en [Archivo histórico - Congreso de los Diputados](#).

⁷¹⁴ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 15 de diciembre de 1932, n.º 276, p. 10220.

al trabajo”); se señalaba como “*mayor obstáculo*” que al aumentar la extensión del impuesto este chocaría con el resto del sistema de tributación directa y que al Proyecto adolecía de una buena coordinación con las contribuciones de producto. Por ello, en este momento, sería necesario hacer “*modificaciones fundamentales*” y no bastaría con la simple alteración de la escala.

En su respuesta, en nombre de la Comisión, Gabriel Franco⁷¹⁵, estando de acuerdo con la teoría de que en “*un impuesto global sobre la renta*” el mínimo exento debería “*terminar en categorías mucho más módicas de renta*”, explica de nuevo que el mínimo exento tan elevado del Proyecto de Ley obedece a la razón práctica a la que se referían Carner y el Dictamen: que la Administración española no cuenta con órganos idóneos ni con el personal especializado para administrar un impuesto tan novedoso para el sistema tributario español. Esta, debemos recordarlo una vez más, era una de las condiciones previas que según Flores de Lemus debían darse para llevar a cabo una reforma fiscal.

Franco defiende la novedad del Proyecto presentado, al argumentar que el nuevo impuesto “*rompe abiertamente con todo nuestro sistema tributario*” por dos razones. En primer lugar, porque, a diferencia de los impuestos de producto, en la Contribución General sobre la Renta se gravan las manifestaciones de la riqueza teniendo en cuenta aquellas circunstancias que pueden modificar la capacidad del contribuyente. Y en segundo, por ser necesaria la cooperación del contribuyente: Mientras que en el sistema de imposición real “*la Administración lo es todo, por decirlo así, en que no se requiere colaboración ninguna por parte del contribuyente*”, en esta nueva figura “*es necesaria la cooperación del contribuyente, en que no se puede dar ningún paso si no existe una verdadera coordinación, una verdadera inteligencia entre la actividad de la Administración, por una parte, y esta acción colaboradora del contribuyente, por otra*”. No obstante, en el Proyecto de Ley (Gaceta de Madrid de 15 de Octubre de 1932) la dependencia de la declaración del contribuyente no era total ni mucho menos, puesto que la Administración no solo podía comprobar los datos declarados y fijar la cuota que considerase procedente, sino que no estaba obligada a sujetarse a las declaraciones (Artículo 27). Además, con independencia de lo declarado, según el artículo 28 del Proyecto (y luego de la Ley), la base imponible podía estimarse por un sistema indiciario. En esta materia, siguiendo la doctrina de la época, a pesar de que “*como procedimiento*

⁷¹⁵ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 15 de diciembre de 1932, n.º 276, p. 10221.

para la determinación de la base, es fundamental en este impuesto la declaración del contribuyente”⁷¹⁶, la ley española (como otras legislaciones habían hecho previamente) recurría a diferentes medidas para contrarrestar “*la falsedad y la ocultación*” por parte de los contribuyentes.

En cuanto a la “*timidez*” del impuesto propuesto, por tener un mínimo exento, Franco volvió a justificar el mismo sobre la base de dos argumentos. Por un lado, la falta de medios de la Administración española, en concreto de un personal formado específicamente para la gestión de un impuesto distinto a los, hasta el momento, existentes en el sistema tributario español. Según Franco, en el momento que se reduzca el mínimo exento de 100.000 a 50.000 pesetas, o a 25.000, “*se verá que será necesario aumentar extraordinariamente el número de empleados, y no solamente un aumento de funcionarios que se incorporen a la Administración mediante un simple concurso o unas oposiciones, sino que se trata de un personal especializado, en cuya preparación se ha de invertir un lapso bastante largo*”.

Por otro lado, desde su perspectiva de hacendista, Franco desarrolla el argumento de Carner y caracteriza con mayor precisión la Contribución General sobre la Renta al afirmar que “*no se trata de un impuesto sintético sobre la renta, en el cual se reabsorban las contribuciones Territorial, Rustica y Urbana, la de Utilidades y la Industrial, y el impuesto de Minas, sino que se trata de un impuesto complementario*” que grava manifestaciones de riqueza ya gravadas por los citados impuestos de producto, además a tipos muy altos. Por ello, como también manifestó Carner, si se bajase el mínimo exento, habría que reducir los impuestos de producto que afectasen a las rentas sometidas al nuevo gravamen porque si no los contribuyentes sujetos a aquellos soportarían una carga demasiado pesada. De este modo, Franco veía que el desarrollo del impuesto, es decir, la extensión del impuesto sobre la renta “*a categorías cada vez más amplias de contribuyentes*” hasta reducir el mínimo exento al límite deseado por todos, dependería tanto de que la Administración fuese contando con un personal preparado para la tarea de gestionar el nuevo impuesto, como de la modificación de los impuestos de producto en el sentido anteriormente comentado.

Así pues, al defender el carácter novedoso del impuesto, Carner lo definió como un “*impuesto superpuesto*”, mientras que el entonces diputado de Acción Republicana

⁷¹⁶ Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.217.

Gabriel Franco, utilizando los mismos argumentos, prefirió la denominación de “*impuesto complementario*”. Esta ha sido la utilizada por la doctrina, al referirse al nacimiento del impuesto personal sobre la renta “*con grandes ventajas, como complementario de los impuestos de producto, porque la movilidad y elasticidad que le caracterizan compensan la rigidez de los otros*”⁷¹⁷. De Torres⁷¹⁸ lo definió como “*un impuesto complementario que viene a integrar y completar los demás impuestos directos, no a sustituirlos, sino a superponerse a todos ellos...*”. Asimismo, es el que adoptó Fuentes Quintana para caracterizar a la Contribución General sobre la Renta⁷¹⁹.

En esta misma línea, a continuación de Franco, el Ministro Carner⁷²⁰ aporta todavía más detalles sobre las dificultades de orden práctico que una mayor extensión del impuesto acarrearía a la Administración: “*(...) si, al construir en la ley el impuesto sobre la renta, se hubiese extendido ligeramente, nada más que ligeramente, sobre lo que actualmente se extiende, el Ministro de Hacienda, este Ministro de Hacienda o cualquier otro, se hubiese encontrado con la formidable dificultad práctica de no disponer, de no tener a su mano aquellos órganos administrativos necesarios para montar toda la serie de estadísticas, de padrones, de documentos probatorios, de aquello que es lo que primeramente debemos establecer para iniciar en España el impuesto sobre la renta.*”

Para Carner esas dificultades implicaban la “*imposibilidad técnica, estrictamente técnica*” de “*montar el impuesto*” para el periodo impositivo siguiente (1933) para un número de contribuyentes como el que habría resultado si se hubiese establecido un mínimo exento más bajo. Además, el Ministro pensaba que si bien el aprobar un impuesto aplicable a un mayor número de contribuyentes podría haber significado “*una satisfacción a la opinión pública*”, así como una muestra de confianza a los defensores de la imposición personal como motor del desarrollo y la transformación del sistema tributario español; en la práctica, debido a la imposibilidad de “*articular, estadisticar y concretar*” a todos esos contribuyentes, no se habría conseguido ninguna mejora de dicho sistema fiscal.

⁷¹⁷ Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.213-214.

⁷¹⁸ Beneyto Perez, J., y de Torres Martinez, M., *El Impuesto sobre la Renta. Historia, Derecho Comparado, Técnica y Legislación Española Vigente*, cit., p.150.

⁷¹⁹ Fuentes Quintana E., “Los principios del reparto de la carga tributaria en España” en *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, cit. p. 109.

⁷²⁰ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 15 de diciembre de 1932, n.º 276, p. 10222.

Adicionalmente, la extensión del impuesto mediante la reducción del mínimo exento por debajo de las 100.000 pesetas, daría lugar a lo que Carner denominó “*el problema de las discriminaciones*” que tendrían que hacerse “*según las bases de donde proceden las rentas que vienen a acrecentar el caudal común sobre el que se hace el impuesto*”.

Tal y como también manifestó en el debate del Proyecto de Ley de Presupuestos para 1933, el Ministro caracteriza la contribución como “*un impuesto superpuesto*”, esto es, “*un impuesto nuevo que se adiciona a los impuestos actualmente existentes*”, reconociendo que ello “*no es la teoría general del impuesto sobre la renta*”. Con un umbral mínimo de 50.000 pesetas el impuesto ya no habría podido superponerse a los de producto y habría que discriminar la tributación de las diferentes fuentes de renta (además de bajar los impuestos de producto), tarea que el Ministro consideraba no se podía acometer al establecer el nuevo impuesto, sino que habría que acometerla en presupuestos futuros.

En estas dos cuestiones, la de la discriminación de las fuentes de renta y la superposición del nuevo impuesto personal, la propuesta del Gobierno seguía los criterios recomendados por Alvarez de Cienfuegos y Eheberg para llevar a cabo la reforma del sistema de impuestos de producto.

Por todo ello el Ministro reconoce, como decía el representante de la minoría radical, que la Contribución General sobre la Renta tiene algo de ensayo, cuya aplicación y el subsiguiente aprendizaje por parte de la Administración, debe permitir el desarrollo futuro del impuesto sobre la renta propiamente dicho: “*Impuesto inicial, impuesto que nos va a permitir la formación de una estadística, impuesto que será la base y el origen de una serie de desenvolvimientos, impuesto que, en el curso del tiempo, habrá de conducir a la transformación total de la Hacienda pública española, porque, evidentemente, a medida que se desarrolle el impuesto sobre la renta, tendrán que irse eliminando y discriminando los demás impuestos, que son hoy la base de los ingresos del Estado*”.

Esta preocupación por la falta de adecuación y de medios necesarios de la Administración para administrar un impuesto personal y, por tanto, por la necesidad de introducir aquel de forma paulatina para dar tiempo a la Administración a adaptarse, es la misma que se apreciaba en el Dictamen de 1927 e incluso en la Memoria de 1913. El Ministro Carner, como los autores de dichos informes, era consciente de que la Administración tributaria de 1932 seguía sin tener los medios materiales y humanos para revisar y comprobar el número de declaraciones que resultaría de la extensión de un impuesto global sobre la

renta a todo el censo potencial de contribuyentes. De ahí vendrían las dudas e incluso la oposición inicial de los técnicos del Ministerio a establecer el impuesto personal sobre la renta sin haber terminado de desarrollar los medios existentes en la Administración tributaria, para la gestión de las contribuciones directa existentes.

Por ello, aunque partidarios de introducir el impuesto personal sobre la renta, los impulsores y defensores del Proyecto de Ley de la CGR de 1932, como los expertos autores del Dictamen de 1927, consideraban que tampoco podía mantenerse la dualidad de impuestos (personal y reales) ni de gestión administrativa (la de unos y otros) sobre la totalidad de la carga tributaria, forzando a la Administración a añadir a la ya precaria gestión de los impuestos de producto, la nueva tarea de administrar un impuesto personal; sino que era necesario ir desplazando la carga impositiva de los impuestos de producto al impuesto personal sobre la renta de forma gradual, al mismo tiempo que la Administración se iba afianzando en la gestión del impuesto personal sobre partes cada vez mayores de las bases imponibles pero no sobre la totalidad de las mismas.

Vemos, por tanto, que los temores o precauciones de Carner y Franco al afrontar la reforma del sistema fiscal eran los mismos (sino mayores) que los de los autores del Dictamen de 1927 o de la Memoria General de Contribuciones de 1913.

En las ya citadas sesiones de los debates parlamentarios de 1932 en las Cortes Constituyentes, se puede advertir que la recomendación de la Comisión (incluida en las Bases⁷²¹ del Dictamen) de no sustituir los impuestos de producto por el impuesto personal sobre la renta, sino de mantenerlos con las modificaciones que fuesen necesarias, también había calado entre los defensores del Proyecto de Ley de Contribución General sobre la Renta.

Podría alegarse, en contra de la anterior afirmación, que en el plan propuesto por Carner se preveía, al menos en su tercera fase, que se debería ir *“ampliamente a la contribución sobre la renta”*. Pero en las palabras que pronunció en defensa del Proyecto de Ley de presupuestos de 1933, en las que vuelve a mencionar que el nuevo impuesto sobre la renta absorbería a los impuestos de producto, se entiende que se refiere no a la sustitución total de estos sino al desplazamiento de la carga tributaria de los mismos al impuesto personal⁷²²: *“Y está destinado este impuesto sobre la renta a absorber los otros*

⁷²¹ Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 298.

⁷²² Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 22 de diciembre de 1932, n.º 283, p. 10650.

impuestos. Las bases tributarias actuales son insignificantes, son menudas, pero son insignificantes y menudas porque son sobre contribuciones; porque van aceptando, respetando y manteniendo la base de los impuestos de producto que subsisten. En cuanto se extienda la base, habrá que discriminar la parte de los productos que está contenida hoy en el impuesto sobre la renta". Es decir, que Carner no pretendía la eliminación total de los impuestos de producto sino su mantenimiento si bien con tipos de gravamen más bajos al ir gravándose las mismas rentas por la Contribución General sobre la Renta (lo que denomina como "*discriminación*").

En mi opinión, esta cuestión quedó más clara durante la propia discusión del Proyecto de Ley del impuesto. Así, por ejemplo, el diputado Vicente Fatras⁷²³, que presentó y defendió un voto particular al Artículo 18 del Proyecto⁷²⁴, proponiendo una subida de la tarifa, con el objetivo de reducir las contribuciones que gravaban "*los productos del trabajo*"; reconocía que no se podían suprimir todos los impuestos de producto porque "*he dicho antes que en los Estados modernos esto no es posible*". El diputado se atenía en esta materia a la doctrina de la época (Eheberg, Alvarez de Cienfuegos) que se oponía con diferentes argumentos a la introducción de un impuesto general sobre la renta como impuesto único, pero principalmente por considerar que exigía un grado de cooperación y honradez por parte de los contribuyentes, así como una capacidad de gestión por la Administración, utópicos.

En su respuesta al anterior, el diputado Franco⁷²⁵, que hablaba en nombre de la Comisión, tras argumentar en la línea ya referida anteriormente, la necesidad de establecer tipos muy bajos, en relación con una futura reforma del sistema tributario que contemplase una posible desgravación de los rendimientos del trabajo; opinaba que ello no conduciría a la desaparición de los actuales impuestos de producto y su sustitución por un impuesto global sobre la renta, sino a su transformación en una serie de impuestos que tendrían en cuenta las circunstancias personales del contribuyente, los gastos necesarios para la obtención de los productos y que desgravarían, atendiendo a su origen, las distintas categorías de rentas.

⁷²³ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 15 de diciembre de 1932, n.º 276, p. 10228.

⁷²⁴ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 9 de diciembre de 1932, n.º 273, Apéndice octavo.

⁷²⁵ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 15 de diciembre de 1932, n.º 276, p. 10229.

La razón alegada por Franco es la misma que la mencionada en el Dictamen de 1927, la capacidad de recaudación limitada del impuesto personal. No obstante, Franco se refería como motivo de aquella, no tanto (como la Comisión) a la atenuación de la carga impositiva por las circunstancias personales y gastos deducibles, como al problema de la evasión fiscal. En el impuesto personal, basado en la declaración del contribuyente, aquellas rentas cuya exacción depende de dicha declaración, fundamentalmente los rendimientos de valores mobiliarios y las rentas del trabajo, son susceptibles de escapar a la acción fiscal. Franco hizo referencia al *“esfuerzo que está costando al fisco hacer que tributen por utilidades los abogados, los médicos y, en general, todos los que se dedican a profesiones liberales”*, y a la evidencia de que *“una gran parte de los contribuyentes por ese concepto no tributan en la cuantía en que deberían hacerlo”*. En este punto merece la pena destacar la contradicción entre estas observaciones y la afirmación de Azaña en el “Discurso de Santander” sobre el agotamiento de la capacidad tributaria de las contribuciones directas, lo que nos reafirma en que la decisión de introducir el impuesto personal sobre la renta en aquel momento obedecía a una finalidad política y no a las necesidades de la Hacienda Pública. En este escenario Franco consideraba que suprimir todos los impuestos de producto para englobarlos en un impuesto general sobre la renta no era lo recomendable, sino que *“el pensamiento del Ministro de Hacienda y de los demás Ministros de la República que le sucedan ha de ser el de ir transformando de una manera paulatina nuestros impuestos de producto, considerando dentro de ellos las circunstancias que concurran en el contribuyente, procurando una “disminución” en los mismos según sus distintas categorías, y aproximándolos a lo que son los impuestos cedulares en otras legislaciones”*.

Los temores o preocupaciones de Franco no eran muy distintos de los manifestados por Francesc Cambó diez años antes en el Senado⁷²⁶, a los que hemos hecho referencia anteriormente: el fraude fiscal generalizado y la existencia de una administración tributaria rudimentaria.

Además, para fundamentar sus dudas respecto a la futura implantación de *“un impuesto global sobre la renta”*, Franco se remitía a lo que él consideraba la crisis del impuesto global alemán (*“un sistema teóricamente perfecto, en apariencia un sistema ideal”*), que había respondido satisfactoriamente mientras los tipos eran *“muy pequeños”* pero que en el momento en que fue necesario subirlos, con posterioridad a la Primera Guerra Mundial,

⁷²⁶ Diario de las Sesiones de Cortes, 9 de noviembre de 1921, Número 89, p.1836

“se ha visto que la defraudación aumentaba de manera imponente” incluso en un país como Alemania con una moral tributaria “enormemente elevada”. Aunque era una realidad que Franco podía conocer directamente, no hay que descartar que su fuente de información fuese el manual de Hacienda Pública de Eheberg, traducido por Rodríguez Mata en 1929, cuando se refiere al fraude fiscal en Alemania.

Ello, según Franco, había dado lugar a “radicales transformaciones” introduciendo en el impuesto alemán normas y formas de exacción típicas del sistema inglés, donde el Income Tax funcionaba como un impuesto complementario a una serie de “impuestos cedulares” que gravaban independientemente las diferentes categorías de rentas (las de la posesión de la tierra, de la explotación agrícola, los beneficios comerciales e industriales, los de las profesiones liberales, las rentas del trabajo y las de los valores mobiliarios).

Este análisis del sistema alemán entronca con el que, como comentábamos anteriormente, aparece en la Exposición de motivos del Proyecto de Ley de Calvo Sotelo⁷²⁷, donde se advierte de “un proceso de involución (...) hacia dispositivos propios de los impuestos de producto”.

En base a lo anterior, podría plantearse la existencia de una coincidencia entre el sistema ideal de tributación directa preconizado por Carner y Franco y el diseñado por Calvo Sotelo. Ambos parecían partir de un análisis compartido de la experiencia en otros países y de cierto convencimiento de que el mejor sistema era uno intermedio entre el modelo alemán y el inglés. “Ni la extremada unificación alemana, ni el casuismo, la complejidad, la falta de claridad y de compenetración acabada del impuesto británico”⁷²⁸, decía la Exposición de Motivos del Proyecto de Calvo Sotelo.

Sin embargo, como ya se ha comentado, el propósito de Calvo Sotelo “no es, como el de aquellos proyectos,⁷²⁹ añadir un impuesto más a los existentes, sino – según ya se ha indicado – transformar estos en una contribución directa única, fundirlos en el impuesto sobre la renta personal (...)”. Por el contrario, la Contribución General sobre la Renta de 1932 se configuraba como un impuesto “superpuesto” o “complementario” a los impuestos de producto, que no estaba concebido para sustituir o absorber a aquellos.

⁷²⁷ Del Río E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., González Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 195-196.

⁷²⁸ Del Río E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., González Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 196.

⁷²⁹ Líneas arriba se estaba refiriendo a los proyectos de Cobián de 1910, de Suárez Inclán de 1913 y de Cambó de 1921.

Como veíamos anteriormente, mientras el Impuesto de Rentas y Ganancias, tanto mediante sus cuotas parciales como por la complementaria, aspiraba a aplicar sobre todo el censo potencial de contribuyentes (en el caso de la complementaria el mínimo exento se situaba en las 4.000 pesetas anuales); el ámbito de aplicación (con un mínimo exento de 100.000 pesetas) y la tarifa de la CGR eran mucho más modestos.

En este sentido, se podría decir que (al menos sobre el papel, y sin tener en cuenta las contraindicaciones puestas de manifiesto por la Comisión) el Proyecto de Calvo Sotelo seguía más fielmente las directrices del mandato del parlamento español contenido en la ya analizada Disposición Adicional Tercera de la Ley de 26 de julio de 1922.

El mandato de las últimas Cortes de la Monarquía contenía un resumen de casi todos los elementos (excepto la determinación directa de la renta) de la que, siguiendo a Comín, presentábamos como “*nueva ideología fiscal*” basada en la tributación personal. Sin embargo, por las razones de prudencia y realismo explicadas, el plan de Carner (acelerado por criterios políticos) y su propuesta de Contribución General sobre la Renta, se quedaban muy por detrás del plan de reforma tributaria y del impuesto general sobre la renta a que se refería la Disposición anterior. Es evidente que el Gobierno de la República se había sometido al enfoque más práctico preconizado por Flores de Lemus de realizar la reforma fiscal de forma gradual, por partes, y no mediante la aprobación de una ley o de un impuesto que implicase un cambio tan radical como el autorizado por las Cortes de la Monarquía que, desde esta perspectiva, parece haber adoptado una posición, paradójicamente, más idealista.

3.3. Las circunstancias que favorecieron la aprobación de la Ley

El Proyecto de Ley de la Contribución General sobre la Renta fue aprobado en la sesión de las Cortes Constituyentes de 16 de diciembre de 1932⁷³⁰. En la sesión del día anterior había quedado aprobado el dictamen acerca del proyecto (leído ante las Cortes en la sesión del día 9⁷³¹) tras un debate (al que hemos hecho referencia) que el Presidente de la

⁷³⁰ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 16 de diciembre de 1932, n.º 277, p. 10271.

⁷³¹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 9 de diciembre de 1932, n.º 273, Apéndice 7º.

cámara consideró de una “brevedad inesperada”⁷³². A esta circunstancia también se refirió el profesor de Torres con bastante acritud⁷³³: “Aprobada la Ley estableciendo una contribución general sobre la renta en un par de horas de discusión parlamentaria, pocas enmiendas pudieron hacerse al proyecto elaborado por la Comisión, que se vio transformado en Ley, sin modificación que remediara los defectos que contenía; y aún las pocas enmiendas introducidas, más que un avance significan retroceso en el camino de la justicia tributaria”. A la falta de discusión parlamentaria se refieren Martorell y Comín⁷³⁴, atribuyéndola a diversas causas. Según estos autores, el fracaso del intento de golpe de estado del General Sanjurjo (que tuvo lugar el 10 de agosto de 1923) constituyó un acicate para el programa de reformas de la República, en general. Este espíritu se aprecia claramente en el “Discurso de Santander” de Azaña del día 30 de septiembre⁷³⁵, en el que “habiendo pasado la República por trances críticos, habiendo la República sufrido el ataque insolente de sus enemigos”, el Presidente del Consejo de Ministros defiende que los partidos republicanos deben mantenerse fieles a “los principios de la revolución y la República”, y no defraudar “la esperanza popular (...) que está ansiosa de justicia, de paz social, de bienestar, de progreso público”. Otro factor externo que explicaría la falta de debate es que las Cortes estaban centradas en desarrollar el programa establecido en el Decreto de 3 de junio de 1931, al que hemos hecho referencia anteriormente y, por tanto, en discutir cuestiones tales como la reforma agraria o el Estatuto de Cataluña (ambas leyes aprobadas el 9 de septiembre de 1932). En la misma línea que Martorell y Comín, Gil Pecharromán⁷³⁶ también ha incidido en que el régimen republicano salió consolidado de la “sanjurjada”, “la izquierda reforzó sus lazos de solidaridad y sacó adelante con rapidez los atascados proyectos legislativos de la Reforma Agraria y del Estatuto de Cataluña”, que habían sido uno de los motivos que movieron a los conspiradores. Precisamente en el citado discurso, Azaña se refiere a las prioridades del nuevo curso político (tras el periodo de vacaciones de las Cortes); una vez

⁷³² Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 15 de diciembre de 1932, n.º 276, p. 10234.

⁷³³ Beneyto Perez, J., y de Torres Martinez, M., *El Impuesto sobre la Renta. Historia, Derecho Comparado, Técnica y Legislación Española Vigente*, cit., p.75.

⁷³⁴ Martorell Linares, M. y Comín Comín F., “*La Hacienda de la República*”, cit., p.115.

⁷³⁵ Azaña, M. “Trascendental discurso del Sr. Azaña en Santander”, *El Sol*, Madrid, 1 de octubre de 1932 (disponible en <https://hemerotecadigital.bne.es/hd/es/viewer?id=4d1be1f2-7ea0-4ef9-b425-1f9b4a3cbd65>), última consulta 10 de agosto de 2023.

⁷³⁶ Gil Pecharromán, J., *Segunda República Española (1931-1936)*, cit., p. 231.

aprobadas las anteriores leyes, era necesario seguir aprobando otras leyes orgánicas de desarrollo de la Constitución (tales como la del Tribunal de Garantías Constitucionales y la Ley de Congregaciones Religiosas), así como los Presupuestos Generales del Estado para 1933, en los que se debía hacer un esfuerzo especial en dotar de más medios al Ejército, seguir realizando obra pública y reforzar la educación superior

Entre las causas propiamente relacionadas con la materia, Martorell y Comín se refieren tanto a que todos los partidos republicanos y el propio Partido Socialista habían incorporado en sus programas políticos el establecimiento del impuesto personal sobre la renta; como a que la Contribución General sobre la Renta era *“lo suficientemente tímida como para no despertar recelos excesivos ni entre los parlamentarios ni entre los contribuyentes”*. A este respecto hay que señalar que Azaña presidía un gobierno de coalición de republicanos y socialistas y también recordar que, según Naharro Mora⁷³⁷, algunos aspectos de la propuesta de CGR se habían configurado con la finalidad de atraer o facilitar el voto favorable de los socialistas. Comín⁷³⁸ también ha comentado que en la Segunda República se produjo por primera vez la aceptación política y social de la imposición personal, sobre todo por aquellos que tenían el poder de llevar dichos principios a la ley.

Sin embargo, creo que esta afirmación se puede cuestionar en dos sentidos. Por un lado, porque esa aceptación por parte de los políticos no era una novedad en la medida que la vigencia de la Disposición Adicional Tercera de la Ley de 26 de julio de 1922, a que nos hemos referido anteriormente, demuestra que al menos los legisladores de la Restauración también habían llegado a ese punto.

Además, si nos basamos en la lectura de los debates parlamentarios a que nos hemos referido anteriormente, efectivamente encontramos que entre los diputados de las Cortes Constituyentes de las más diversas fracciones políticas existía una conciencia general de que era necesario llevar a cabo una reforma en profundidad del sistema fiscal por razones de justicia o equidad; la cual además se consideraba debía ser una de las señas distintivas de la recién estrenada República, a pesar de la comentada ausencia de un mandato constitucional explícito en materia tributaria. No hay que olvidar que, en el Decreto de 3 de junio de 1931, ya citado, por el que se habían convocado las elecciones a Cortes

⁷³⁷ Naharro Mora, J.M., *“Conferencia”*, 13 de enero de 1955, en Albiñana, César, *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, cit., p. 295-296.

⁷³⁸ Comín F., *“Las transformaciones tributarias en la España de los siglos XIX y XX”*, cit., pág. 452.

Constituyentes, se había asignado a las mismas, entre otras, la tarea de deliberar sobre “todas las reformas que por respeto se presentarán a las Cortes, pero en que por armonía de los partidos republicanos existe ya la coincidencia capital. Destácanse, entre ellas, por su interés, las de renovación y justicia social, en que algunos hallaron la razón determinante, junto con su fe republicana, para colaborar en la obra revolucionaria, y en las que vemos todos la base de pacífico, justiciero y fecundo resurgimiento de España”. Asimismo, existía un consenso general (aunque no unanimidad) sobre que dicha reforma debía tener por protagonista al impuesto personal sobre la renta, el cual además tenía que caracterizarse por la concurrencia de una serie de elementos: La existencia de un mínimo exento, la discriminación entre rentas del trabajo y del capital, y la progresividad de la tarifa, esto es, los principios de la “nueva ideología fiscal”.

Esto nos recuerda la tesis de Flores de Lemus de que los proyectos reformadores del sistema impositivo debían responder a una “conciencia general sobre su necesidad y oportunidad”⁷³⁹. Para que esa conciencia se pudiera concretar en leyes, era necesario que las clases o sectores sociales potencialmente beneficiarios y, por tanto, demandantes, tuvieran representación en el Parlamento lo cual exigía un contexto político democrático. En este sentido, de la lectura del diario de sesiones de las Cortes Constituyentes se puede deducir que no solo existía una mayoría parlamentaria para aprobar la Contribución General sobre la Renta propuesta por el Gobierno, configurado como un impuesto “superpuesto” o “complementario”, sino que podría haber existido una mayoría parlamentaria a favor de aprobar otro modelo de impuesto personal sobre la renta (más parecido al que se refería la citada Ley de 26 de julio de 1922) sin las limitaciones impuestas por el propio Gobierno de la República.

Por otro lado, la posición del Partido Socialista y otras fracciones de izquierda (como la Radical Socialista) permiten cuestionar la solidez del apoyo político y social a que, como hemos comentado anteriormente, se refería Comín. De esta parte del espectro político proceden algunos conceptos que quedaron fuera de la Ley de la Contribución General sobre la Renta y de la política tributaria del primer Gobierno de la República.

Finalmente, los legisladores de 1932 tuvieron muy en cuenta la experiencia de otros países, en particular, las vicisitudes de estos en la introducción de los principios de la nueva ideología fiscal de la tributación personal sobre la renta. Y lo hicieron sobre todo

⁷³⁹ Comín F., “Presentación”, en Fuentes Quintana Enrique, “Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas”, cit., p. XXVI.

con conciencia del retraso del sistema tributario español respecto de los países que se consideraban más avanzados en materia tributaria (Reino Unido y Alemania, sobre todo) y con el deseo de emularlos en la medida de lo posible.

3.3.1. El consenso general sobre la necesidad e importancia de la reforma fiscal

Son abundantes las manifestaciones de los diputados de las Cortes Constituyentes sobre la igualdad de pareceres o criterios de las diferentes fracciones parlamentarias en materia fiscal, con alusión a las similitudes entre los programas de los diferentes partidos republicanos. En esta línea, resultan especialmente claras las palabras pronunciadas por Maura⁷⁴⁰, en una intervención ya citada anteriormente en el contexto del debate de la Ley de Presupuestos de 1932. Maura criticaba la subida de las contribuciones directas propuesta por el Gobierno acusando a este de recurrir a las prácticas tradicionales de elevar los impuestos de más fácil recaudación cada vez que era necesario cuadrar un presupuesto *“cuando figuran en los programas del actual Régimen, en todos los partidos, principios fundamentales de orden tributario totalmente distintos”*. Y al hacer un llamamiento para que todos los *“partidos republicanos”* se pusiesen de acuerdo en las grandes líneas de la reforma tributaria, que tenía que estar orientada a conseguir una mayor equidad fiscal, aun reconociendo las dificultades de la misma, afirmaba *“no hay un sólo partido republicano, ni siquiera este, que no tenga en su programa, como lema fundamental, el impuesto sobre la renta, que es la única reforma tributaria lógica y sincera que puede hacer la República, porque lo demás no serán más que paños calientes”*.

En ese mismo debate sobre la subida fiscal propuesta por el Gobierno, el diputado Serra Moret (por Izquierda Republicana de Cataluña y Unión Socialista de Cataluña), en un discurso que ya hemos citado, la apoyaba sobre la base de que no había habido tiempo para preparar una reforma fiscal que implicase un cambio total de las bases tributarias y pidiendo que esta se acometiese en cuanto fuese posible. En el mismo sentido Juan Jose Santa Cruz (Agrupación al Servicio de la Republica), se mostraba de acuerdo con las medidas propuestas para cuadrar el presupuesto con urgencia, pero solo como un primer

⁷⁴⁰ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 25 de febrero de 1932, n.º 123, p.4044.

paso de *“la reforma tributaria que es preciso acometer a toda prisa, con toda urgencia y hasta el fondo de las fuentes mismas de estos tributos”*⁷⁴¹.

En muchas ocasiones, esas afirmaciones contenían también un reproche al Gobierno por lo que consideraban una falta de liderazgo o atrevimiento, o lentitud, en acometer la reforma fiscal. Desde el grupo Republicano Demócrata Católico (republicanos independientes de derechas), Jerónimo García Gallego (que intervenía para oponerse al recargo de un 10% de la Contribución territorial rústica) reprochaba al Gobierno que si pretendía llevar a cabo una completa nivelación presupuestaria en un año, tenía que haber presentado a las Cortes *“una amplia y honda reforma tributaria”, “un nuevo sistema de reparto de las cargas fiscales, un nuevo régimen económico reconstructivo de las bases de la Hacienda de la Nación”*⁷⁴², y que habiendo obtenido una prórroga de tres meses, en lugar de en esta tarea más urgente e importante, se hubiese empleado en aprobar las *“leyes constitutivas”* del Estado republicano que, en su opinión, podían haber esperado.

En esta misma línea de reproche, el diputado López Varela (Partido Radical), durante la discusión de la Ley de Presupuestos de 1933⁷⁴³, echaba en cara al Ministro Carner que, como en el debate sostenido ocho meses antes (sobre los Presupuestos de 1932), siguiera defendiendo la imposibilidad de establecer el impuesto sobre la renta (alegando la ya conocida falta de medios y órganos en la Administración tributaria), lo que le llevaba a plantearse *“la duda de si no habrá de ser este impuesto una cosa de tipo inicial que haya de tardarse muchos años en llevarla a la realidad”*.

En este mismo sentido fue especialmente detallado y vehemente el representante del Partido Radical en la Comisión de Hacienda y portavoz en el debate sobre el Proyecto de Ley de la Contribución General sobre la Renta, Manuel Marraco⁷⁴⁴. Su grupo estaba de acuerdo en que la propuesta presentada por el Gobierno era *“la única forma posible”* de introducir el impuesto personal sobre la renta, aunque lo tildase, como ya hemos visto anteriormente, más bien de *“ensayo”* o *“tanteo”* del mismo.

⁷⁴¹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 25 de febrero de 1932, n.º 123, p.4055.

⁷⁴² Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 26 de febrero de 1932, n.º 124, p.4086.

⁷⁴³ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 22 de diciembre de 1932, n.º 283, p.10655.

⁷⁴⁴ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 15 de diciembre de 1932, n.º 276, p.10223.

Sin embargo, Marraco denunció también la tardanza del Gobierno en llevar la propuesta a las Cortes que consideraba especialmente reprochable dada la existencia de ese consenso sobre el contenido de la reforma fiscal y la importancia de la misma: *“La mayor acusación que podría hacerse al Gobierno, no al Sr. Ministro de Hacienda ciertamente, sino al Gobierno en pleno, es que se trae con excesiva tardanza. Esta es una de las primeras medidas que debiera haber implantado el Gobierno de la Republica. Por qué no lo hizo? Seguramente porque tenía otras más apremiantes que realizar; pero es lamentable que nos hayamos dividido tan profunda y enconadamente cuando tenemos tantos puntos de contacto que nos unen a mayoría y minorías, a oposiciones y gubernamentales; que nos hayamos dividido en otras cuestiones de poca monta cuando podíamos haber trabajado con más fruto y con más eficacia en estas cuestiones, en estos problemas que nos unen más íntimamente a todos.”*

Además, Marraco se refiere a la idea de que de habérselo propuesto el Gobierno podría haber tenido apoyo para acometer una reforma de mayor alcance que permitiese al país solucionar o mitigar la situación de su Hacienda Pública: *“El Gobierno ni antes ni ahora hubiera tenido dificultades para llegar a una reforma esencial, fundamental de la tributación española. Es una vergüenza que la Republica no haya manifestado hasta ahora una orientación definida en el sistema tributario; España está todavía elaborando, amasando, repasando y estropeando las bases tributarias del Sr. Mon, nada menos de hace setenta años o sesenta y cinco al menos, y esto, francamente, es ya demasiada paciencia y exigir demasiado al contribuyente español, que tenía derecho a esperar una aurora un poco más feliz de la Republica de la que hasta ahora se le ha presentado; porque los dos Presupuestos que durante el tiempo de la Republica llevamos en curso, los dos han sido liquidados con déficit, y no se le ha ocurrido a nadie poner más remedio para esto, más refugio, que dar una vuelta más al torniquete o apretar un poco más el garrote y exprimir más a la masa tributaria.”*

En otras ocasiones el argumento del consenso general sobre la reforma del sistema impositivo en el sentido de una mayor personalización se utilizaba para defender propuestas propias, más o menos transitorias, ya que se basaban en introducir modificaciones en los impuestos de producto. Así el diputado por Vizcaya Vicente Fatras, proponía que en lugar de recargar la Contribución Industrial y de Comercio (en lo que se refería a sociedades comanditarias sin acciones y a empresarios individuales) se elevase la Contribución de Utilidades sobre determinados conceptos de sus tres tarifas, al

considerar la misma como un impuesto sobre el capital, muy próximo al impuesto sobre la renta, invocando para ello “*las voces que salían de todos los sectores de la Cámara abogando por una honda reforma tributaria, para llegar a la equitativa, a la justa y a la racional del impuesto sobre la renta*”⁷⁴⁵. Para la doctrina, a pesar de la proximidad de la Tarifa 1ª de la Contribución de Utilidades, como impuesto sobre el producto del trabajo, a la imposición personal (“*ya que no resulta posible separar, ni aun conceptualmente, el trabajo del individuo que lo presta ni, por tanto, de las condiciones personales de este*”⁷⁴⁶); este tipo de soluciones no permitía configurar los impuestos directos de producto conforme a los postulados de justicia fiscal, introduciendo en los mismos la consideración de la situación personal del contribuyente, la deducción de las cargas financieras y gastos de obtención de las rentas y el establecimiento de una escala de gravamen progresiva adecuada⁷⁴⁷.

Y también se utilizaba como recurso para oponerse desde la mayoría parlamentaria a las enmiendas presentadas contra el Proyecto de Ley de subida de los tipos de las contribuciones directas. Por ejemplo, fue el caso de una exceptuando de la subida de la contribución territorial a las fincas (incluyendo la casa de labor) que constituyesen el patrimonio familiar del pequeño propietario rural, presentada por Manuel Portela (Partido Agrario Republicano Autonomista). Le respondió el diputado socialista Francisco Azorín quien, en su condición de miembro de la Comisión de Hacienda, se opuso. Aun reconociendo la injusticia en la situación jurídica y fiscal de la propiedad territorial en Galicia, argumentaba que no se iba a solucionar por no recargar el impuesto o por establecer una exención tributaria, sino que la solución había de venir de la mano de una transformación “*en su raíz*” de los impuestos y en la terminación del Catastro.

Otro buen ejemplo de hasta qué punto el consenso sobre la necesidad de la reforma fiscal era compartido por representantes de diversos partidos es la proposición incidental, a la que ya hemos hecho referencia, presentada⁷⁴⁸ por diversos diputados (entre los cuales eran mayoría los representantes del grupo Radical Socialista, pero también estaba el propio Miguel Maura) encabezados por Venancio Sarriá, al discutirse el dictamen del

⁷⁴⁵ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 26 de febrero de 1932, n.º 124, p.4090.

⁷⁴⁶ Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.201.

⁷⁴⁷ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 302.

⁷⁴⁸ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 27 de febrero de 1932, n.º 125, p.4131.

Proyecto de Ley acerca de la declaración de renta de las fincas rústicas. En ella se defendía que la reforma fiscal que podía permitir el cumplimiento del programa de la Segunda República, incrementando la recaudación, debía basarse en el impuesto sobre la renta y en una reducción del peso de los impuestos indirectos.

Además del consenso sobre la necesidad o conveniencia de una reforma fiscal centrada en una mayor personalización del gravamen y caracterizada por los que antes denominamos principios de la *“nueva ideología fiscal”*; a través de los debates parlamentarios que venimos analizando, se advierte también una conciencia general sobre la importancia de la reforma tributaria por sus repercusiones sociales y económicas. Por supuesto, desde el Gobierno. En su discurso de presentación del Proyecto de Ley de Presupuestos para 1933, al que ya hicimos referencia anteriormente⁷⁴⁹, el Ministro Carner destacaba la importancia de la acción fiscal (*“la función más esencial del Estado moderno en cualquiera de sus modalidades”*) para la labor reformadora que el Estado debía acometer sobre la sociedad y la economía (lo cual nos parece una muestra de la influencia de Adolfo Wagner), especialmente cuando se trata de un cambio de régimen que, en su opinión, implicaba cambiar *“las bases esenciales del Estado”*, *“construir uno nuevo”*. Hasta el punto de que, al anticipar la defensa del Proyecto de Ley de la Contribución General sobre la Renta, afirmase que *“muchas cosas trascendentales e importantes ha hecho la República y este Parlamento, pero os digo que, quizás, de todas ellas ninguna tiene tanta trascendencia como la presentación de este proyecto de ley”*.

Desde otros grupos se subrayaba la importancia de la reforma fiscal presentando la situación de la Hacienda Pública y la injusticia del sistema tributario como la causa principal de la caída del régimen monárquico. En este sentido un buen ejemplo es el anteriormente citado voto particular presentado por los diputados Marraco y Contreras⁷⁵⁰, del Partido Radical, solicitando la retirada del Proyecto de Ley por el que se establecían recargos sobre las contribuciones directas: *“Hace ya mucho tiempo-ello fue la causa principal de la caída del viejo régimen-que los productores reclaman incesantemente la modificación de los sistemas tributarios; no para reducir el total de las exacciones, sino para adecuar su relación a las utilidades efectivas”*. En su defensa del voto particular

⁷⁴⁹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 18 de octubre de 1932, n.º 242, p.8941.

⁷⁵⁰ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 23 de febrero de 1932, n.º 121, Apéndice 7º.

anteriormente citado⁷⁵¹, se explica el apoyo dado por muchos ciudadanos a la República como *“un cambio de opinión motivado en esa parte neutra de la población, que habitualmente no se ocupa de política y no tiene sobre ella idea definida, por la sensación de molestia que se hizo insoportable en cuanto a lo económico se hacía más difícil la vida, a causa del régimen observado por la monarquía, en servicio de la plutocracia oligárquica, haciendo que los gastos totales de la Nación, y aun de esas clases privilegiadas, gravitasen sobre un sector de la población, sobre los meramente contribuyentes, sobre los profesional y técnicamente contribuyentes”*.

Asimismo, hablando en nombre del Partido Republicano Radical Socialista Revolucionario, Jose Antonio Balbontín⁷⁵², que con ocasión del debate sobre el Proyecto de Ley de Presupuestos de 1932 se oponía también a la subida de forma indiscriminada del 10% de la Contribución Territorial rustica, y reclamaba (a cambio de la misma) una rebaja de la Contribución Industrial y de Comercio (para favorecer a los pequeños industriales y comerciantes), decía⁷⁵³ que *“una de las causas de la irritación del pueblo español contra la monarquía fue la injusticia en el reparto de los impuestos. Todo el mundo sabe que la desigualdad contributiva fue la causa fundamental de la Revolución francesa y es siempre una de las concausas de toda revolución democrática.”* Para él, la República era fruto de una revolución democrática.

Como desarrollo lógico de lo anterior, desde las diferentes fracciones políticas, se consideraba que precisamente los cambios radicales en el reparto de la carga tributaria debían ser una señal de identidad de la República frente al régimen anterior. Obsérvese como, desde opciones políticas muy distantes, la Monarquía se veía como un régimen al servicio de los ricos (*“plutocracia”*).

Sin embargo, al mismo tiempo que existía este consenso general sobre la necesidad e importancia de realizar la reforma tributaria, en el seno de la izquierda existía una tensión y una contradicción derivadas de su oposición al sistema capitalista y de una idea de justicia social o fiscal distinta de la que amparaba la Constitución de 1931. Ello los llevaba a secundar todas las declaraciones, mociones y propuestas sobre la necesidad de la

⁷⁵¹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 24 de febrero de 1932, n.º 122, p.3995.

⁷⁵² Había ganado en las elecciones de octubre de 1931 (celebradas para cubrir vacantes) el escaño de Ramón Franco por Sevilla (dado que este también había salido elegido por Barcelona). En 1932 Balbontín fundó el Partido Social Revolucionario, que disolvió en 1933 integrándose en el Partido Comunista.

⁷⁵³ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 26 de febrero de 1932, n.º 124, p.4085.

reforma fiscal en aras a conseguir una mayor justicia social e, incluso, a apoyar la implantación del impuesto personal sobre la renta, pero más como una solución transitoria, una estación de paso, que como un objetivo final.

En este sentido, Gil Pecharromán⁷⁵⁴ ha explicado como la agenda reformista (que incluía además de la tributaria, la reforma agraria, la modernización del Ejército, la universalización de la enseñanza primaria, la transformación de las relaciones socio-laborales o la consolidación del sistema territorial de las autonomías) no solo fue obstaculizada por la Iglesia católica, *“las oligarquías tradicionales y las corporaciones profesionales y empresariales”*, que se sentían amenazadas, o por las *“fuerzas auténticamente revolucionarias”* que no creían en la sinceridad del esfuerzo reformista; sino que *“en el interior del propio bloque reformistas, las distintas visiones de los ritmos y alcances del proceso – los socialistas ponían el acento en las reformas sociales, los republicanos en las administrativas, los primeros esperaban alcanzar una sociedad socialista, los segundos, consolidar la democracia burguesa – dificultaron su armonización en el marco de una difícil situación económica, que no favorecía el aumento del gasto público”*.

Esta circunstancia queda bien reflejada durante los debates del Proyecto de Ley de presupuestos de 1932 y del de la Contribución General sobre la Renta a raíz de las intervenciones de Emilio Azarola, diputado del Partido Republicano Radical Socialista (que formaba parte de la coalición de gobierno). En primer lugar, en marzo de 1932, al defender un voto particular al Proyecto de Ley del Presupuesto de Ingresos⁷⁵⁵, plantea que para evitar el colapso del sistema capitalista sin caer en los excesos de la revolución rusa (*“el error contrario a un mal conocido”*) es necesario realizar *“alguna reforma substancial y profunda”*. Para Azarola, *“la entraña de la modificación necesaria de nuestras instituciones reside en una reforma fiscal, en una reforma tributaria”*, cuyo elemento fundamental debe ser reducir el gravamen sobre las rentas del trabajo.

En este sentido, Azarola reprocha a la cámara que no se haya señalado el procedimiento para hacer dicha reforma y que los diferentes sectores o fracciones de la cámara no hayan expresado cuál era su pensamiento al respecto. Señala al grupo socialista, el mayoritario en la cámara, diciendo que se han mostrado partidarios de la reforma, pero no han

⁷⁵⁴ Gil Pecharromán, J., *Segunda República Española (1931-1936)*, cit., p. 173-174.

⁷⁵⁵ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 31 de marzo de 1932, n.º 147, p. 4917.

concretado como llevarla a cabo. Al siguiente, el radical, le reprocha que ni siquiera haya entrado en el análisis de la cuestión fiscal. Pero, sin duda, lo más interesante y relevante para el objeto de nuestro estudio es cuando muestra sus discrepancias con el discurso de Maura al que hicimos referencia anteriormente y, en concreto, a la existencia de un consenso total sobre la conveniencia de introducir el impuesto personal sobre la renta: *“Otras fracciones han expresado con mayor precisión su pensamiento, pero con poco acierto, a mi entender. Así el Sr. Maura al admitir la perentoriedad y urgencia del Presupuesto, provisional a la postre, de la República, que estamos debatiendo, señaló como un sistema ideal de que sólo dificultades prácticas de procedimiento podían apartarnos temporalmente el impuesto sobre la renta, es decir, sobre los beneficios netos de cada persona natural contribuyente. Fue más allá, porque extendió a todas las fracciones de la Cámara la aquiescencia segura a esta estructura contributiva. Pues bien; no, Sr. Maura, no nos hemos adherido a semejante error”*.

A continuación, Azarola explica que la reforma fiscal *“honda y substantiva”*, *“necesaria y urgente”* de la que habla se sitúa al margen del impuesto sobre la renta dado que en el sistema económico en el que el cree el individuo no es el dueño del fruto de su trabajo ni del capital acumulado (es decir, que se niega o se limita el derecho a la propiedad privada), sino que ambos pertenecen a la colectividad: *“Nosotros no queremos que se arrebate por medio de tributos al trabajo actual presente, ni al trabajo pasado que se acumuló en capital, el fruto, en todo ni en parte, de su esfuerzo. Nosotros no queremos que todos los contribuyentes soporten los gastos necesarios para llenar las necesidades colectivas, ni siquiera queremos que algún contribuyente lo haga de lo que propiamente es suyo. Eso lo creen muchos, concedo que casi todos; porque atribuyen a la colectividad una indigencia esencial, de donde deducen que el sostenimiento de la vida social requiere aportaciones privadas. Pero como nosotros sabemos que la colectividad, socialmente, por una acción que personal y privadamente no puede atribuirse nadie, produce, engendra y desarrolla valores inmensos, sobrados para llenar cumplidamente sus necesidades, queremos que la colectividad, la Nación en este caso, viva de su propio esfuerzo, como hacen los hombres justos, y no de esa patente de corso que la estulticia ambiente le otorga para detentar el fruto de su labor al hombre que trabaja.”*

En mi opinión, el discurso de Azarola nos permite situar ideológicamente al impuesto personal sobre la renta por contraposición a otras ideas muy pujantes en esa época.

Efectivamente, según Palmer⁷⁵⁶, aunque la abolición de la propiedad privada sobre la tierra coincide con la primera de las medidas incluidas en el capítulo segundo del Manifiesto Comunista⁷⁵⁷, Azarola se identificaba más con el “socialismo agrario” de Henry George al que cita expresamente en su discurso.

Desde luego, permite afirmar que la Contribución General sobre la Renta no correspondía al programa político de la izquierda socialista o marxista representada en las Cortes Constituyentes de la Segunda República. Como explica Alvarez de Cienfuegos⁷⁵⁸, el concepto de impuesto en general tiene su sede en un Estado liberal o capitalista en el que se respeta el derecho a la propiedad privada de todos los bienes (la “*patente de corso*” según el diputado del Partido Radical Socialista), incluyendo los medios de producción. En cambio, en el modelo socialista o socializante al que se refería el diputado Azarola, los impuestos no son necesarios pues toda la riqueza es del Estado que le puede distribuir entre sus ciudadanos.

Esta posición contraria o escéptica respecto del impuesto personal sobre la renta se situaba al margen del marco constitucional, tal y como Azarola reconoce al remitirse a su discurso de defensa de su enmienda a la totalidad del Título IX del Proyecto de Constitución⁷⁵⁹ anteriormente comentada.

Hay que explicar, siguiendo a Gil Pecharromán⁷⁶⁰ que en el Partido Republicano Radical Socialista, presidido por Marcelino Domingo (que fue miembro tanto del Gobierno provisional como del primer Gobierno de Azaña, desde octubre de 1931), convivían diversas facciones, principalmente la partidaria de continuar la colaboración con el Gobierno y con el Partido Socialista (en la que se incluían el propio Domingo, Alvaro de Albornoz y Victoria Kent, entre otros), los críticos con esa política (Eduardo Ortega y Gasset, Botella Asensi, Gordon Ordax) y la extrema izquierda del ya citado José Antonio Balbontín (en la que a juzgar por su discurso debía encuadrarse Azarola). Sus diputados se caracterizaban por su indisciplina y por votar sin seguir las directrices

La intervención de Azarola obligó al mayoritario grupo socialista a fijar su posición frente al Proyecto de Ley de Presupuestos para 1932. Según el diputado Trifón Gómez San

⁷⁵⁶ Palmer Valero, R., *Los problemas socioeconómicos en la Constitución de 1931*, cit., p. 223.

⁷⁵⁷ “*Expropiación de la propiedad de la tierra y empleo de la renta de la misma para los gastos estatales*”

⁷⁵⁸ Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.84.

⁷⁵⁹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 19 de noviembre de 1931, n.º 77, p.2493.

⁷⁶⁰ Gil Pecharromán, J., *Segunda República Española (1931-1936)*, cit., p. 184-185.

José⁷⁶¹, los socialistas apoyaban el presupuesto porque *“no se podía hacer otra cosa”* si bien, en realidad, su programa económico era diferente del de las demás organizaciones políticas sostenedoras del régimen capitalista. Sin embargo, los socialistas habían renunciado a exponerlo con el solo objetivo de hacer un acto de propaganda dado que su propósito era el de aprobar cualquier presupuesto de gastos e ingresos que se les presentase (sin discusión) y darle de este modo al Gobierno un voto de confianza, para que *“ponga en orden, en la medida de lo posible, la situación económica del país y prepare una reforma tributaria lo más profunda que las circunstancias y la situación del país consientan”*.

Es decir, que el Partido Socialista aceptaba la reforma tributaria propuesta por el Gobierno, centrada en una subida de los impuestos reales propios del sistema tributario de la Monarquía, y con una intención de ir de solo forma diferida y progresiva hacia un impuesto personal sobre la renta, sobre la base de un ejercicio de realismo o de pragmatismo (entre otras razones, porque formaba parte del Gobierno), pero no en base a sus convicciones ideológicas.

Esta tensión o contradicción entre los ideales de los partidos o grupos de izquierda y su posición política real (el sentido de su voto o de sus acciones, incluso de gobierno) se vuelve a poner de manifiesto precisamente con ocasión del trámite del Proyecto de Ley de la Contribución General sobre la Renta, y a través de la intervención del mismo Emilio Azarola⁷⁶², en la cual al tiempo que se pronuncia en contra de la totalidad del Dictamen del Proyecto de Ley, anuncia su voto a favor de la ley.

Según Azarola su grupo iba a votar a favor en atención a las consecuencias inmediatas del nuevo tributo, dado que aportaría cierta progresividad al sistema de tributos vigentes en el cual las rentas muy altas (las de más de 100.000 pesetas) pagaban un porcentaje constante. *“El impuesto sobre la renta propuesto causará una doble imposición sobre estas grandes fortunas, que equivaldrá a establecer una tosca progresividad y muy ligera en aquellos impuestos directos que ahora satisfacen”*. Además, Azarola valoraba que la CGR propuesta por el Gobierno supondría una *“mejora evidente sobre la maraña de tributos, gabelas y exacciones de toda clase que agobian al trabajo español”*, debido a *“su sencillez y baratura de cobranza”*. Esto justifica el argumento de los anteriormente

⁷⁶¹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 31 de marzo de 1932, n.º 147, p.4933.

⁷⁶² Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 15 de diciembre de 1932, n.º 276, p.10217.

citados Martorell y Comín, el de que la timidez de la propuesta del nuevo impuesto facilitó la aprobación de la CGR. Y también la opinión de Naharro Mora de que el establecimiento de un mínimo exento tan alto, de forma que el nuevo gravamen afectase *“solamente a los privilegiados de la fortuna o que en las diversas actividades profesionales han logrado adquirir una situación de preeminencia”*⁷⁶³, fuese en parte un guiño a los grupos políticos de ideología socialista para ganarse su apoyo al impuesto personal sobre la renta.

Sin embargo, Azarola no deja de manifestar su rechazo a aceptar que el impuesto personal sobre la renta sea *“la panacea de nuestros males en la esfera contributiva”* y lo considera *“anodino, insuficiente y de todo punto ineficaz para alcanzar la justicia en la imposición de los tributos”*. En su opinión⁷⁶⁴, en lugar de dicho impuesto debería establecerse *“el impuesto único que recabe para la colectividad toda la Renta económica o Renta de la Naturaleza, llamado generalmente impuesto sobre el valor del suelo”*.

Esta posición se basaba en dos principios. En primer lugar, que había que sustituir el axioma de la tributación en función del principio de capacidad económica (Azarola utiliza el término *“riqueza”*), ya sea mediante un impuesto proporcional o progresivo; por el axioma de que toda riqueza ha sido engendrada por el esfuerzo productor de la colectividad a quien en derecho natural pertenece esa riqueza (de lo que pone como ejemplo el incremento de valor de un terreno, una dehesa, como consecuencia de las acciones y el trabajo de muchas personas que no son su propietario y que incluso pueden residir y trabajar lejos de aquella). En segundo lugar, que había que diferenciar tipos de rentas y también a las personas naturales y jurídicas que obtienen las mismas en dos tipos: *“productores”* y *“parásitos”*. Los productores serían aquellos que viven con el valor creado por su esfuerzo o por el intercambio, mientras que los parásitos serían los que viven del esfuerzo ajeno. Según Azarola⁷⁶⁵, *“el compromiso justiciero de la República”* se sintetizaría en *“una corta frase: suprimir el parasitismo y desterrar a los parásitos de la Nación”*.

Solo en *“los extremos de la escala social de riqueza”* se pueden encontrar productores puros (los *“trabajadores braceros”*) y *“totalmente parásitos”* (ciertos aristócratas

⁷⁶³ Exposición de Motivos, Decreto de 13 octubre de 1932, Gaceta de Madrid de 16 de octubre.

⁷⁶⁴ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 15 de diciembre de 1932, n.º 276, p.10220.

⁷⁶⁵ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 15 de diciembre de 1932, n.º 276, p.10219.

terratenientes). En tales casos, el objetivo de justicia podría alcanzarse mediante el impuesto personal exonerando del mismo al bracero y “*apoderándose de la renta*” de los aristócratas. Sin embargo, en las “*zonas de posición social intermedia*” existen gentes “*que somos una mezcla de productividad y parasitismo en una mescolanza inextricable y en una proporción variable e ignorada en cada caso*”. Por ello, como en la mayoría de las personas “*es imposible distinguir que parte se debe al esfuerzo propio y que parte es detenida de ajeno esfuerzo social*”, el impuesto personal no podría procurar la justicia contributiva. Por esta razón, Azarola propugnaba que a efectos tributarios la discriminación debía producirse en la fuente de la renta.

Esta teoría del impuesto único, que podríamos denominar colectivista, tenía limitaciones que la doctrina se había encargado de poner de manifiesto, dejando al margen su incompatibilidad con un Estado liberal ya comentada. Según Alvarez de Cienfuegos⁷⁶⁶ implicaría una carga insoportable para los contribuyentes y exigiría a la Administración una gestión perfecta para conseguir la recaudación necesaria que, por otro lado, consideraba sería insuficiente para atender las necesidades financieras de un Estado moderno.

Azarola diferenciaba entre el “*parasitismo social*” y el “*privado*”. El primero era el que absorbe el valor producido socialmente (por la sociedad humana entera personificada en la Nación) que se adscribe totalmente al suelo o a la “*Naturaleza*” (término más amplio que como ya hemos visto incluye los recursos naturales en general). La renta del suelo o de la Naturaleza sería la realización económica del esfuerzo social. Esta renta no puede anularse ni suprimirse y no solo existe cuando se cobra un canon arrendaticio, sino que también se obtiene a través del mayor valor de los productos de un terreno. Es interesante como lo expresa Azarola: “*Es una ley natural la de producción de renta, como la ley de la gravedad, por ejemplo, sobre la que el gobernante no puede obrar ni influir en ninguna forma. La renta será cobrada de un modo o de otro: en canon de arrendamiento o en sobrevalor del producto o en tributo; pero destruida, nunca*”.

Creemos que esta idea parecía haber arraigado en el ordenamiento tributario español o, por lo menos inspirar ciertas normas, como las del gravamen de los rendimientos presuntos de los inmuebles, y que en el Proyecto de Ley de la CGR se recoge por su “*significado carácter político social (...) establecer el gravamen, en algún caso, no por los productos efectivos, sino por el que fuese susceptibles de obtener. La aplicación pura*

⁷⁶⁶ Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.127.

y simple del principio de imposición según la renta cede el paso en ese punto a un estado de conciencia arraigado en nuestro pueblo”⁷⁶⁷.

Pues bien, este tipo de parasitismo podía combatirse según esta tesis a través del “*Impuesto único*” sobre el suelo, impuesto que “*libertando al Trabajo de todos los tributos que lo aplastan, revierta a la colectividad, lo suyo, el fruto de su esfuerzo social*”. En cambio, para el parasitismo privado, el que absorbe mediante relaciones privadas el fruto del trabajo de otra persona, del cual el más grave es el interés del capital, según Azarola, “*no ha sido propuesto, a mi conocimiento, remedio radical alguno*”.

Habida cuenta del apoyo político y social que tenían los grupos políticos de la izquierda marxista y anarquista (escasamente representados en el parlamento resultante de las elecciones de 1931), los representantes de los partidos republicanos burgueses, de izquierda, de centro y de derecha, partidarios del sistema capitalista, muestran un gran temor a que la política tributaria del Gobierno de la República no satisfaga la demanda de justicia de aquellos grupos y de sectores de la población, poniendo en riesgo la estabilidad del nuevo régimen. Desde diferentes posiciones políticas se percibía que la política tributaria que el Gobierno de la República hacía en 1932, y podía continuar haciendo en el futuro, respondería más a los intereses (o, al menos, las demandas) de ciertos sectores sociales de la burguesía y la clase media que a los de la denominada clase trabajadora.

En este sentido es muy interesante la intervención del ya mencionado Serra Moret, diputado de Esquerra Republicana de Catalunya, durante el debate del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado de 1932⁷⁶⁸. Aunque estaba dispuesto a aprobar el Proyecto de Ley por el que el Gobierno quería elevar las contribuciones directas, por considerar que era una medida temporal introducida por razones de urgencia, pero que el Gobierno tenía la intención de realizar en cuanto fuese posible una reforma tributaria de mayor envergadura, pedía que se introdujese en dicho proyecto una enmienda para exonerar de gravamen (de la Contribución Industrial) a los artesanos que vivían de su trabajo. Esta medida sería un adelanto del criterio a establecer cuando viniesen otras modificaciones para favorecer a la clase media que considera es la que aparentemente más tributa y la que sostiene a la República. Recordemos que la discriminación del

⁷⁶⁷ Exposición de Motivos, Decreto de 13 octubre de 1932, Gaceta de Madrid de 16 de octubre.

⁷⁶⁸ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 25 de febrero de 1932, n.º 123, p.4054.

artesano frente al obrero fabril que trabajaba por cuenta ajena había sido ya denunciada por Flores de Lemus en la Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913. Hace aquí Serra Moret dos matizaciones que nos parecen reveladoras de ese temor de los políticos republicanos, que parece basarse en una conciencia (mala conciencia cabría decir) de clase. Una puramente tributaria al afirmar (lo que según él es un principio universalmente aceptado) que si bien es el ciudadano de la clase media *“el que concurre a la Hacienda y el que tributa a la Hacienda pública, por regla general, en forma directa y visible”*, el que los paga es siempre el trabajador, el desposeído. Se estaba refiriendo a los fenómenos de traslación, repercusión y difusión de la carga tributaria, que la doctrina de la época⁷⁶⁹ estudiaba como parte de los principios económicos de la imposición.

Y otra de índole política o sociológica. Según Serra Moret es la clase media la que apoya y apoyará siempre la democracia republicana, mientras que el apoyo de los trabajadores es temporal o transitorio *“porque en principio los trabajadores van mucho más allá, quieren ir a reformas más radicales y substantivas de todo el régimen social, y no pueden discutir reformas tributarias en este plano, sino que aspiran a reformas más amplias”*. Esta segmentación o estratificación de la sociedad en clases y sus correspondientes posiciones ideológicas incommovibles, llevaba al político catalán a reconocer las limitaciones del apoyo político que sustentaba la reforma tributaria que podríamos denominar capitalista, y a autolimitarse su capacidad de representar a ciertos sectores de la población: *“En definitiva, los trabajadores pertenecen al socialismo y, por consiguiente, nosotros, al hablar de estas cuestiones tributarias, creo que no podemos hablar en nombre de ellos, sino en nombre de los que son interesados en la supervivencia, o en la vigencia, o lo que sea, de la democracia republicana que hemos establecido, porque esta reside en la clase media, que es a la que dice el Sr. Carner que pertenece, y a la que debe apoyar, porque es realmente la republicana”*.

¿Y cuál es la política tributaria que permitirá amparar y hacer justicia a la clase media? Pues, según Serra Moret, al contrario de lo que defendía el anteriormente citado Emilio Azarola, *“en los términos del sistema capitalista y no revolucionario”*, los impuestos deberán gravitar *“sobre la riqueza acumulada y sobre la riqueza del país”*.

Así pues, aunque aparentemente la implantación de la Contribución General sobre la Renta concitaba un apoyo político mayoritario, que permitió su aprobación como Ley por las Cortes Constituyentes, de la lectura de los debates parlamentarios, se puede colegir

⁷⁶⁹ Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.103-105.

que la base de sustentación de este nuevo impuesto, como del conjunto del sistema tributario y económico, era más inestable de lo que se deducía de la afirmación de Comín a la que nos referimos anteriormente.

En el discurso pronunciado por Marraco⁷⁷⁰, con ocasión del debate del Proyecto de la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 1932, ante la subida de impuestos propuesta por el Gobierno para cuadrar el presupuesto, ya encontramos inquietud por la desafección que hacia la República podía producirse en determinadas clases sociales: *“No he de ocultar tampoco el miedo que siento, el peligro que vemos muchos buenos republicanos, de que esta reforma implique una lesión a la fe republicana en muchos de esos ciudadanos, cuya opinión es, en cierto modo, adventicia en nuestro campo, y que son, en realidad, los que inclinaron la balanza a nuestro lado, aumentando la fuerza de los partidos republicanos, siendo su actuación decisiva con el aluvión de los nuevos simpatizantes con este régimen”*.

Esta inquietud era generalizada entre los partidos republicanos y explica el giro político adoptado en materia tributaria por el Gobierno a partir del “Discurso de Santander” de Azaña de septiembre de 1932. Puede decirse que ese temor gravitaba como una sombra sobre el consenso generalizado entre los políticos representantes de los partidos republicanos. Esto es a lo que se refería el mismo Marraco⁷⁷¹ durante la discusión del Proyecto de Ley de la Contribución General sobre la Renta, al reprochar al Gobierno su tardanza y timidez en iniciar la reforma del sistema tributario en el sentido de una mayor personalización y una disminución de la carga impositiva derivada de los impuestos sobre el consumo: *“Como todo esto se hace sobre la base de una injusticia oligárquica y plutocrática, que era la base que sustentaba la economía de la monarquía, hasta ahora la República no ha producido efectos beneficiosos para el contribuyente. Hay derecho a llamarse a engaño, tanto más cuanto que la mayor parte de los contribuyentes está precisamente en la clase menesterosa, en la clase obrera, en la que no posee nada, porque tributando según sus necesidades por los impuestos indirectos, es quien de manera más insostenible sostiene esta pesadumbre financiera y económica que gravita sobre la Nación española.”*

⁷⁷⁰ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 24 de febrero de 1932, n.º 122, p.3995.

⁷⁷¹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 15 de diciembre de 1932, n.º 276, p.10222.

Desde sectores de la izquierda, como en el caso de la ya citada intervención de Balbontín⁷⁷² durante el debate del Proyecto de Ley de Presupuestos de 1932, más que temor lo que se transmitía era un advertencia cuando no una amenaza (realmente premonitória teniendo en cuenta lo que sucedería en 1934) por las consecuencias que podía tener no acometer la reforma fiscal: *“Este proyecto que recarga a las clases industriales y mercantiles modestas, respetando, dejando casi intacta a la misma casta plutocrática que fue la base de la monarquía, levantará también, tarde o temprano, a la clase media, a la que llamaba Marx “la pequeña burguesía”, al lado del proletariado contra esta república. Yo creo en la fatalidad de la revolución democrática, pero creo también que si vosotros hubierais obrado con más audacia en esta como en todas las demás esferas de la política, hubierais podido evitar violencias, porque teníais todo el pueblo al lado para hacer las reformas más radicales que no habéis hecho; hubierais podido evitar-violencias y derramamiento de sangre, que ahora caerá y será principalmente achacable a vuestra incomprensión teórica y a vuestra cobardía política.”*

3.3.2. La “justicia fiscal republicana”

En los debates parlamentarios que venimos examinando se manifiesta desde las más diversas fracciones políticas la idea de que era o debía ser consustancial a la República, de conformidad con el programa esbozado en el Decreto de 3 de junio de 1931 de convocatoria de las elecciones constituyentes, introducir una mayor justicia o equidad en el sistema impositivo, de modo que los cambios radicales en el reparto de la carga tributaria debían ser una seña de identidad de la República frente al régimen anterior.

Lo que en palabras del diputado Luis Cornide⁷⁷³, republicano independiente, debía ser “la tonalidad” del régimen republicano: *“La República tiene que exigir los grandes sacrificios a las clases altas, un poco menores a las clases medias y el mínimo sacrificio, o ningún sacrificio, a las clases bajas, criterio de equidad y justicia que en esta reforma desaparece en absoluto, no obstante ser una tonalidad que marcaría la orientación de la República en materia tributaria.”*

⁷⁷² Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 26 de febrero de 1932, n.º 124, p.4085.

⁷⁷³ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 25 de febrero de 1932, n.º 123, p.4041.

A pesar de su apoyo a los diferentes proyectos de ley presentados por el Gobierno en febrero de 1932, Cornide no podía ocultar su decepción con la política tributaria de la República. Frente a esta posición crítica, el diputado Gabriel Franco⁷⁷⁴ consideraba que la República estaba en el buen camino para cumplir con ese ideal de justicia tributaria dado que el mismo debería ser más gradual: *“La República irá mejorándolo y hará que el sistema fiscal español, anticuado en muchas de sus articulaciones, defectuoso en muchos de sus tributos, injusto en otros, se vaya convirtiendo en un sistema fiscal moderno que se adapte a los postulados de justicia y a las nuevas orientaciones que debe tener un sistema fiscal tributario republicano. Esto no es labor del momento, no es labor de un día o de dos; es la que la República realizará; pero tampoco en un año o en dos, sino en el transcurso de varios años”*.

En la respuesta del Ministro se deja notar su condición de hacendista ya que el término “postulados” es el que podía leerse en los manuales de la época. Tanto Eheberg⁷⁷⁵ como Alvarez de Cienfuegos⁷⁷⁶ se refieren a las concreciones fiscales del principio de justicia: la generalidad y la uniformidad tributaria. Se trataba de los principios, juntos con los de orden administrativo y económico, que la doctrina consideraba debían gobernar un sistema fiscal justo, con independencia de si la forma política era la república o la monarquía (como era el caso del Reino Unido o de Alemania).

En el contexto de la discusión del Proyecto de Ley de la Contribución General sobre la Renta (ya en diciembre de 1932) nos encontramos con las palabras ya citadas de Emilio Azarola⁷⁷⁷, y su referencia al *“compromiso justiciero de la República”*. Azarola esperaba de la República *“el cumplimiento de aquella promesa latente que la República ofreció al pueblo español de realizar la justicia contributiva y, por ende, tal vez, aportar la justicia social a nuestra sociedad.”*

Sin embargo, como ya hemos anticipado anteriormente, el objetivo de la reforma tributaria, la misma idea de justicia tributaria, eran distintas según se expresasen en labios de unos u otros. El discurso anterior se apoyaba en una teoría o ideología colectivista que negaba el derecho de propiedad sobre los bienes naturales y que la tributación debiera

⁷⁷⁴ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 4 de marzo de 1932, n.º 129, p.4257.

⁷⁷⁵ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 197.

⁷⁷⁶ Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.89-90.

⁷⁷⁷ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 15 de diciembre de 1932, n.º 276, p.10219.

basarse en el principio de capacidad tributaria. Desde esta perspectiva, como ya expusimos anteriormente, el impuesto sobre la renta era “*anodino e ineficaz*” para alcanzar la justicia tributaria.

Esta discrepancia de fondo se advierte en la réplica que le da a Azarola el Ministro Carner⁷⁷⁸: “*De modo que deje el Sr. Azarola que los que no compartimos sus ideales vayamos caminando por nuestra senda dentro de los términos de la Constitución, manteniendo la base fundamental de nuestra estructura social, pero modificándola, haciéndola evolucionar en el sentido de una mayor justicia, justicia que vendrá, Sr. Azarola, no lo dude su señoría. Yo no creo en la justicia social, producto de esos sistemas que se implantan hoy en el mundo; yo creo en la evolución social profundamente; yo creo que la sociedad humana ira mejorando cada día más, haciéndose más justa y civilizada, y esto lo lograremos, no por el camino del sistema de S. S., sino siguiendo ese otro camino recto que hemos trazado en nuestra Constitución y que iremos arraigando en España con esta ley del impuesto sobre la renta y con las otras que la República irá haciendo para asegurar la civilización, la justicia y la prosperidad de nuestra Patria*”.

Por su parte Marraco⁷⁷⁹, en representación del Partido Radical, aunque tenía sus discrepancias respecto a determinados aspectos del Proyecto de Ley sobre la Contribución General sobre la Renta, tal y como la base mínima tan elevada o la escala de tipos de gravamen; estaba de acuerdo por principio en que era el impuesto que podía permitir alcanzar una justicia fiscal que denomina, en oposición a las ideas de Azarola (que le había precedido en el uso de la palabra), democrática: “*Nos parece una forma directa de exacción que puede acercarse a la justicia, y que es esencialmente democrática en cuanto permitiría que el Estado obtuviera sus ingresos directamente de los capitales mediante la gravación de sus productos, o sea la renta, desgravando la tributación indirecta, que castiga más duramente al trabajo*”.

De la misma forma, nos podemos referir al debate entre el diputado Vicente Fatrás correligionario de Azarola, y el diputado Gabriel Franco. Fatrás⁷⁸⁰ defendía una enmienda al Artículo 18 del Proyecto de Ley de la Contribución General sobre la Renta para subir

⁷⁷⁸ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 15 de diciembre de 1932, n.º 276, p.10222.

⁷⁷⁹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 15 de diciembre de 1932, n.º 276, p.10220.

⁷⁸⁰ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 15 de diciembre de 1932, n.º 276, p.10228.

los tipos de la escala propuesta, al tiempo que se rebajaban los de las contribuciones directas, con el argumento de que de esa forma se cumplían *“los compromisos que todos tenemos adquiridos ante el pueblo republicano, porque en todos nuestros programas se contiene el principio de establecer un régimen tributario más justo y equitativo y hay que ir a revolucionar este anticuado e injusto sistema para llegar al establecimiento de la justicia tributaria, porque en este orden de cosas la Republica no ha hecho absolutamente nada”*.

Por el contrario, como ya describimos anteriormente, Franco⁷⁸¹ defendía los tipos bajos de la CGR porque el mismo era un impuesto complementario sobre categorías de rentas que ya estaban gravadas por las contribuciones directas. Además, Franco consideraba que no sería posible suprimir estos últimos y sustituirlos por un impuesto personal único sobre la renta, aunque sí introducir en las contribuciones directas modulaciones en función de circunstancias personales del contribuyente. Pero al hacer este tipo de reformas, mediante bonificaciones o reducciones por mínimos exentos, habría que tener en cuenta *“la modalidad económica de cada país y el reparto de su renta nacional”*. En cuanto a la afectación de estas medidas a la justicia tributaria, como en el caso de Carner, Franco consideraba que el impuesto personal sobre la renta propuesto por el Gobierno permitiría progresar en la consecución de la justicia y equidad si bien teniendo en cuenta que *“esos postulados de justicia, que son un ideal que debe estar en los programas de los partidos republicanos, se hallan condicionados por circunstancias de lugar y de tiempo que será/preciso tener muy en cuenta cuando se vaya a la reforma profunda del sistema tributario”*.

Las palabras de Franco parecen responder a otro de los condicionantes de Flores de Lemus para introducir la personalización del gravamen en el sistema fiscal español: que un nuevo impuesto sobre la renta personal debía estar diseñado teniendo en cuenta las características de la realidad económica y social del país y sobre la base de un conocimiento estadístico de la renta y la riqueza en todas sus manifestaciones. Es decir, la propuesta de un impuesto personal sobre la renta se consideraba el elemento adecuado para introducir en el sistema tributario español, dentro del marco de la Constitución de 1931 y de una economía esencialmente capitalista, una mayor justicia tributaria, aunque con fórmulas realistas y no dogmáticas. Por tanto, cabe decir que la Contribución General

⁷⁸¹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 15 de diciembre de 1932, n.º 276, p.10230.

sobre la Renta, frente a otras formulaciones (por ejemplo, el denominado “impuesto único sobre el suelo”), pretendía encarnar el ideal de la “justicia fiscal republicana”.

3.3.3 La aceptación de la “nueva ideología fiscal”

Ahora bien, de los citados debates parlamentarios, también se deduce que, para satisfacer ese ideal, tanto al sistema tributario en su conjunto como, en particular, al impuesto personal sobre la renta, se les exigía que cumpliesen con una serie de requisitos o principios generales. Sin duda, los que fueron objeto de mayor discusión fueron el de que las rentas más altas debían tributar en mayor proporción que las más bajas (principio de progresividad), la discriminación entre rentas del trabajo y del capital de forma que las primeras tuviesen un tratamiento más favorable y el de que hasta un mínimo de subsistencia los rendimientos del trabajo deberían quedar exonerados de gravamen.

Sin embargo, como ya hemos comentado, todos estos principios asumidos como propios por la mayoría de los diputados en las Cortes Constituyentes no eran ideas nuevas. Si nos atenemos a los antecedentes históricos y legislativos, las mismas y otros principios de lo que venimos denominando, siguiendo el término acuñado por Comín de “*nueva ideología fiscal*”, ya habían inspirado las propuestas de reforma fiscal (entre ellas los proyectos frustrados a los que nos referíamos anteriormente) desde la segunda década del siglo. Entre estas destacan sin duda, por la profundidad del estudio sobre las razones y objetivos de la reforma que se aprecia en sus Exposiciones de Motivos, los diferentes Proyectos de Ley presentados al Parlamento por el Ministro Cobián en julio de 1910 junto con el Proyecto de Ley de Presupuestos de 1911, y en especial el Proyecto de Ley del Impuesto de Cédulas Personales. Como una derivada ulterior de dichos proyectos, cabe citar por su claridad el voto particular formulado por Cobián (y que incluía un Proyecto de Ley alternativo) al Proyecto de Ley presentado por el Ministro de Hacienda Gabino Bugallal en noviembre de 1919, que volvía a plantear la introducción de una contribución general sobre la renta mediante la modificación del Impuesto de Cédulas Personales, tal y como había intentado el propio Cobián unos años antes.

Según el texto presentado al Congreso de los Diputados con fecha 7 de enero de 1920, reproducido por Del Río y Roncero⁷⁸², siguiendo la ruta iniciada por el Proyecto de Ley de Suarez Inclán de 1913, Cobián planteaba introducir “*un genuino y verdadero impuesto*

⁷⁸² Del Río E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., página 106.

sobre la renta” que debía regirse por las siguientes bases: un mínimo exento (que variaba en función del estado civil o de si se trataba de una persona natural o jurídica), una escala progresiva con tipos de entre el 0,25% y el 4% del líquido imponible y la discriminación a favor de las rentas del trabajo (se computaban estas solo en un tercio de su importe).

Estos mismos principios (escala progresiva de gravamen, mínimo de subsistencia y discriminación entre rendimientos del trabajo y del capital) son los que encontramos plasmados en el mandato adoptado por las últimas Cortes de la monarquía contenido en la ya varias veces citada Disposición Adicional Tercera de la Ley de 26 de julio de 1922 (Gaceta de Madrid de 28 de julio)⁷⁸³, lo que demuestra que la “*nueva ideología fiscal*” era un producto del régimen de la Restauración. Así pues, recordando la afirmación de Besta a la que nos referíamos en la Introducción a este trabajo, parece que la lava o el magma del derecho revolucionario, que había de emerger en el otoño de 1932, se había ido almacenando en los bajos del edificio de la Carrera de San Jerónimo antes del cambio de régimen.

Y desde el punto de vista doctrinal, los citados requisitos o principios generales ya habían sido clasificados como respuestas de los sistemas tributarios modernos para hacer realidad el postulado de “uniformidad de la carga tributaria o de proporcionalidad” y alcanzar el ideal de justicia distributiva, mediante la igualdad de sacrificio. Esa doctrina, que la lectura de los manuales de Eheberg, traducido por Rodríguez Mata, y de Álvarez de Cienfuegos, ambos discípulos de Flores de Lemus, nos permite rastrear hasta los maestros alemanes de aquel y otros autores de finales del siglo XIX y principios del XX. De tal modo que una vez más podemos afirmar que los principios de la ideología fiscal mayoritariamente aceptada por los diputados de las Cortes Constituyentes no se habían originado en ese supuesto caldo de cultivo revolucionario, sino que habían sido elaborados, estudiados y ensayados con antelación.

3.3.3.1. *El principio de progresividad*

⁷⁸³ “En el más breve plazo posible, a partir de la fecha de promulgación de esta ley, el Gobierno someterá a las Cortes un plan completo de reforma tributaria, cuya base fundamental sea la refundición de las contribuciones directas, incluso la territorial, en un impuesto general sobre las rentas o haberes, graduado progresivamente con relación a ellos, en forma tal, que permita exceptuar de todo devengo un mínimo de subsistencia, establecer la necesaria diferenciación entre los rendimientos de trabajo y los de capital, favorecer con minoraciones a los contribuyentes de familia numerosa y gravar con recargos a los que no la tengan.”

Ya hemos comentado anteriormente como, durante el debate constitucional en septiembre de 1931, se había rechazado la enmienda presentada por Joaquín Poza Juncal (Federación Republicana Gallega)⁷⁸⁴ para introducir en la Constitución el principio de progresividad. Dicho rechazo es cierto que se basaba más en razones de índole formal que de fondo. Los miembros de la Comisión Constitucional que argumentaron en contra estaban a favor de dicho principio, pero lo rechazaron por considerar que, como otras medidas planteadas durante el debate, no tenía encaje constitucional, así como por no considerarlo aplicable en todo el sistema impositivo.

Sin embargo, la propuesta de subida de las contribuciones directas planteada por el Gobierno a las Cortes, junto con el Proyecto de Ley de Presupuestos de 1932, dio lugar a que muchos diputados (incluso los que votaron a favor como Luis Cornide, republicano independiente) protestasen contra la misma, argumentando que iba en contra de la ya citada idea de justicia fiscal republicana y, en concreto, del principio de progresividad que tenía que ser *“el espíritu nuevo que hay que llevar a las leyes tributarias, porque el sacrificio no es el mismo cuando la capacidad contributiva es diferente. Yo espero que esta idea encuentre eco en el espíritu de todos vosotros. La República tiene que exigir los grandes sacrificios. a las clases altas, un poco menores a las clases medias y el mínimo sacrificio, o ningún sacrificio, a las clases bajas”*⁷⁸⁵.

En el mismo sentido, como ya comentamos anteriormente, Serra Moret⁷⁸⁶ consideraba posible introducir y reclamaba aplicar una escala progresiva en las contribuciones directas. El principio de progresividad, junto con el de la exención de una renta mínima, fueron la base de la oposición de los representantes por Galicia de diversas fracciones políticas a la aplicación de la subida del 10% de la Contribución Territorial Rústica a las fincas de los pequeños propietarios agrarios gallegos. Así Manuel Portela⁷⁸⁷ apelaba a *“un criterio contributivo estimado y admitido en todas las Haciendas del mundo, y con precedentes en la Hacienda española; porque todas las Haciendas parten del supuesto de que la contribución no debe ser proporcional, sino progresiva, aumentándose a*

⁷⁸⁴ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 11 de septiembre de 1931, n.º 37, Apéndice décimo.

⁷⁸⁵ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 25 de febrero de 1932, n.º 123, p.4041.

⁷⁸⁶ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 25 de febrero de 1932, n.º 123, p.4053.

⁷⁸⁷ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 26 de febrero de 1932, n.º 124, p.4079.

medida que se acrecienta la fortuna o la renta del individuo que contribuye a las cargas del Estado". En el caso español, defendía Portela que la progresividad, que ya existía en la Contribución sobre Utilidades o en el Impuesto de Derechos Reales y de Transmisión de Bienes, se extendiese también a la Contribución Territorial Rústica. Dado que los beneficios de las tierras gallegas eran menores que los de otras provincias y regiones de España, argumentaba que no se incrementase el tipo contributivo.

En el caso de la enmienda planteada al citado Proyecto de Ley que elevaba los tipos de las contribuciones directas, por el diputado Figueroa O'Neill (Acción Republicana) y otros diputados⁷⁸⁸, se pedía la introducción de progresividad en la Contribución Territorial Urbana (proponiendo tipos crecientes en función del porcentaje de beneficio obtenido sobre el capital invertido). Además de equiparar a los propietarios particulares con las sociedades sujetas a la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, se argumentaba que de esta forma se incrementaría la recaudación por contribuciones directas, *"que a todos nos interesa para aliviar ciertos impuestos indirectos, modificando el gravamen en la actualidad existente, que es exorbitante, en algunos casos, para la clase modesta"*⁷⁸⁹.

Estos discursos no eran novedosos y tampoco lo era la idea de que el espíritu de la progresividad debía introducirse e incluso generalizarse en el sistema tributario.

Habiendo leído previamente las intervenciones parlamentarias del Ministro Cobián en las que defendía los diferentes proyectos normativos de reforma tributaria presentados en el verano de 1910 a las Cortes, así como las Exposiciones de Motivos de los mismos (en particular la del Proyecto de Ley para modificar el Impuesto de Consumos, la relación económica entre la Hacienda general y las Haciendas locales, y autorizar la creación de determinados arbitrios municipales, leído por el Ministro el 21 de junio de 1910⁷⁹⁰), se aprecia una gran similitud entre la posición de Gobierno y las Cortes de la Segunda República, en el diagnóstico sobre la situación del sistema tributario español como injusto e inequitativo, así como sobre sus causas, y la del Gobierno de 1910: el excesivo peso de unas contribuciones directas que por su propia naturaleza eran impuestos proporcionales

⁷⁸⁸ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 23 de febrero de 1932, n.º 121, Apéndice octavo.

⁷⁸⁹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 26 de febrero de 1932, n.º 124, p.4090.

⁷⁹⁰ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, Apéndice 18 al n.º 15, pág. 1.

(la denominada por Cobián “constitución viciosa” del sistema tributario español) y el carácter muy regresivo de la imposición indirecta.

Precisamente, en la presentación de la Ley de Presupuestos para 1911 ante el Congreso de los Diputados, el Ministro de Hacienda Eduardo Cobián había hecho una confesión que era como el negativo de la afirmación recogida anteriormente del diputado Cornide sobre cual tenía que ser el “espíritu nuevo” de las leyes tributarias de la República: *“es innegable que nuestro sistema fiscal no puede procurar la igualdad del impuesto, la igualdad de sacrificio (...) Nuestro sistema tributario grava más a las fortunas modestas y a los pequeños propietarios que a las fortunas cuantiosas y a los grandes propietarios”*⁷⁹¹.

Asimismo, se aprecia como ya en 1910 el Ministerio de Hacienda y el Gobierno defendían que la introducción de la progresividad debía ir ligada a la personalización del tributo más que, como proponían algunos diputados de las Cortes Constituyentes de la Segunda República, a la extensión de aquella a las contribuciones directas. Como también se explicaba en la ya citada Exposición de Motivos del Proyecto de Ley para modificar el Impuesto de Consumos, la relación económica entre la Hacienda general y las Haciendas locales, y autorizar la creación de determinados arbitrios municipales, al gravar las fuentes de renta (el producto) sin tener en cuenta las deudas del contribuyente, sus circunstancias familiares y otras que afectaban a la capacidad económica, las contribuciones directas también eran causa de un profundo malestar social. La falta de personalización de los impuestos hacía que los mismos no gravasen la verdadera capacidad económica o contributiva individual y, por tanto, no era recomendable introducir tipos progresivos en los impuestos reales.

Su aceptación del impuesto progresivo refleja exactamente el argumento que según Alvarez de Cienfuegos⁷⁹² era aceptable incluso por los partidarios del impuesto proporcional: *“(...) Podrá discutirse si el impuesto debe ser proporcional o progresivo. El Ministro que suscribe es un convencido de esta última forma; pero en el caso presente, la constitución progresiva de la imposición personal es una exigencia de la igualdad tributaria, aun para aquellos que rechacen en principio la imposición progresiva”*⁷⁹³.

⁷⁹¹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, n.º 15, pág. 335.

⁷⁹² Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.94.

⁷⁹³ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, Apéndice 11 al n.º 15, pág. 3.

Así pues, esta idea, que era un elemento nuclear de la denominada “*nueva ideología fiscal*”, aceptada plenamente por los políticos de la República, se encontraba ya formulada con toda precisión en las propuestas gubernamentales veinte años antes.

La implantación de un impuesto personal y progresivo sobre la renta, defendida mayoritariamente en el parlamento “revolucionario” de 1932, se veía ya por el Gobierno de la Monarquía de 1910 como la única alternativa para eliminar o mitigar la justicia e inequidad del sistema fiscal. Con el matiz adicional de que, al igual que el Gobierno de 1910, el de la República también consideraba que los impuestos de producto deberían mantenerse y no podrían ser sustituidos, al menos en un cierto plazo, por un único impuesto personal sobre la renta.

Según las propias palabras del Ministro en la ya citada presentación del Proyecto de Ley de Presupuestos de 1911 ⁷⁹⁴, la reforma del impuesto citado “*es un paso en el establecimiento de la justicia de la tributación; es la iniciación de la transformación profunda y radical que se impone en las bases de nuestro actual régimen tributario*”.

Así que, incluso en la valoración, como primer paso o ensayo, que de la propuesta de Contribución General sobre la Renta hacían, como hemos podido constatar anteriormente, el Ministro Carner y el diputado del Partido Radical, Manuel Marraco (principal partido de la oposición), en el debate del Proyecto de Ley correspondiente durante las Cortes Constituyentes de la República, seguían el enfoque adoptado por el Ministro monárquico y liberal.

Este mismo principio de progresividad también inspiró la reforma propuesta por el Ministro Calvo Sotelo durante la Dictadura de Primo de Rivera.

Como ya hemos comentado anteriormente, en la Exposición de Motivos del Proyecto del denominado Impuesto sobre Rentas y Ganancias (presentado a información pública mediante la Real Orden de 17 de noviembre de 1926), se puede apreciar como la progresividad se consideraba consustancial al gravamen sobre la renta personal: “*La renta personal es la única medida fiel de la capacidad tributaria y solo en función de ella se verifica el principio llamado de la utilidad decreciente (los medios de satisfacer las necesidades tienen un valor relativo menor a medida que estas necesidades son menos esenciales) -único en que puede equitativamente fundarse la progresión de las*

⁷⁹⁴ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, n.º 15, pág. 336.

tarifas”⁷⁹⁵. Con independencia de las limitaciones y defectos técnicos que se han achacado al Proyecto de Ley de Calvo Sotelo, en lo que interesa al objeto de esta tesis, queda claro que en España la bandera del gravamen personal sobre la renta y progresivo no fue levantada por primera vez por los políticos y diputados de la Segunda República. Esta había sido sostenida previamente por los Ministros de Hacienda de gobiernos de la Monarquía y de la Dictadura de Primo de Rivera. Y, además, como hemos podido constatar en la obra de Alvarez de Cienfuegos⁷⁹⁶ era la doctrina predominante en las primeras décadas del siglo XX.

3.3.3.2. *El mínimo exento*

En las discusiones parlamentarias que hemos venido estudiando y comentando, la reivindicación del mínimo exento tuvo por protagonistas a los diputados galleguistas y a los socialistas. En el caso de los primeros, su protesta ante la subida de la Contribución Territorial Rústica y Urbana, en defensa de la pequeña propiedad familiar agraria gallega, además de en el principio de progresividad, se basa (en palabras de Manuel Portela) en el de “*la exención absoluta de ciertos productos, de ciertos ingresos que del trabajo proceden, hasta una determinada cifra*”⁷⁹⁷ aplicable en la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria. Si “*los obreros de la ciudad*” estaban exceptuados de pagar, porque no habían de estarlo “*los obreros del campo*”. Además, tanto el citado Portela como Cornide, consideraban que los recargos propuestos a la Contribución Territorial eran contrarios al Artículo 47 de la Constitución que establecía un principio de protección al campesino que incluía “*la exención del pequeño patrimonio familiar*”⁷⁹⁸.

En cuanto a los socialistas, fue el portavoz en el debate sobre el Proyecto de Ley de Presupuestos de 1932, Gómez San José, en su respuesta a Azarola, que comentamos anteriormente, el que pide al Gobierno que en la reforma fiscal anunciada por Carner se introduzca un mínimo exento. En concreto, haciendo referencia al plan de Carner de comenzar la implantación del impuesto sobre la renta personal mediante la extensión de la Contribución de Utilidades, critica la aplicación de este gravamen a los sueldos que

⁷⁹⁵ Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., página 194.

⁷⁹⁶ Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.94.

⁷⁹⁷ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 26 de febrero de 1932, n.º 124, p.4079.

⁷⁹⁸ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 26 de febrero de 1932, n.º 123, p.4041.

excedan de 1.500 pesetas y solicita su abolición: “¿Por qué? Porque en realidad no se puede llamar utilidad a sueldos tan módicos, por lo menos en las circunstancias actuales, como los de 1.500 pesetas, y sobre ella establecer el impuesto. Un sueldo de 1.501 pesetas sujeto al impuesto de Utilidades! ¿Es que puede considerar alguien que 1.501 pesetas de sueldo es alguna utilidad? Si le falta mucho para ser el salario vital, indispensable para sostener una familia! Y se abona por estos modestísimos empleados un impuesto y un impuesto bastante crecido”⁷⁹⁹. En estas palabras encontramos ya la justificación de la exención de una renta mínima vital o de subsistencia. Posteriormente reconoce que dicha contribución podría seguirse aplicando a “sueldos de determinada cuantía”, siempre que quedasen sujetas a la misma tributación “la renta de la clase capitalista”, estimando que el importe del sueldo mínimo de subsistencia debería ser de 5.000 pesetas: “(...) habrá que distinguir, Sr. Ministro de Hacienda y Sres. Diputados todos, la cantidad que como sueldo se considerase indispensable para el sostenimiento de una familia, sueldo que debiera estar exento de ese tributo, y, por consiguiente, señalar la diferencia como la base contributiva sujeta a ese impuesto. En la actualidad se puede sostener en serio que un sueldo de 5.000 pesetas anuales no puede representar ninguna utilidad; que un sueldo de 5.000 pesetas anuales debiera estar exento del impuesto de utilidades, y que la base contributiva para pagar por este concepto debiera ser la diferencia entre las 5.000 pesetas de sueldo y la cantidad total que se perciba”. Sin embargo, desde la mayoría que apoyaba al Gobierno, se relativizaba el objetivo de la justicia tributaria. En la intervención a que hicimos anteriormente referencia del diputado Gabriel Franco⁸⁰⁰, durante el debate sobre el Proyecto de Ley de la Contribución General sobre la Renta, llamaba la atención sobre la necesidad de tener en cuenta las circunstancias económicas y sociales del país (“la modalidad económica de cada país y el reparto de su renta nacional”) antes de introducir en el sistema impositivo determinadas medidas consideradas de justicia. De nuevo, creemos encontrar en esta posición de Franco el peso de la teoría de Flores de Lemus sobre las condiciones previas que habían de darse para llevar a cabo una reforma tributaria.

Así, argumentaba Franco que, considerando la forma de la pirámide de rentas que conforman la renta nacional, con una base de rentas pequeñas muy ancha (por el gran

⁷⁹⁹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 31 de marzo de 1932, n.º 147, p.4933.

⁸⁰⁰ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 15 de diciembre de 1932, n.º 276, p.10230.

número de rentas lógicamente) y una cúspide de rentas altas muy estrecha, el establecer el mínimo exento de 1.500 pesetas al que se habían referido algunos diputados, en la Contribución Territorial, podría dar lugar a una reducción de la recaudación por la contribución que no se vería compensado por un aumento de la tributación de las rentas altas.

Pero ni la defensa y argumentación de la renta mínima exenta ni siquiera el importe de aquella eran ideas novedosas. Ya el Ministro Cobián⁸⁰¹, en su defensa del anteriormente mencionado “*impuesto de conjunto*” dentro del Impuesto sobre Derechos Reales se lamentaba no solo de la proporcionalidad de las contribuciones directas, sino de la falta de un mínimo exento en los impuestos de producto (a diferencia del “Income Tax” británico). Posteriormente en el Proyecto de Ley de Contribución General sobre la Renta presentado en 1913 por Suarez Inclán, se establecía un mínimo exento de 5.000 pesetas. A pesar de que el Proyecto no fue objeto de tramitación parlamentaria alguna tanto la idea como el importe aparecen de nuevo en el debate de 1932 en las Cortes Constituyentes. En el citado voto particular formulado por Cobián al Proyecto de Ley presentado por el Ministro de Hacienda Gabino Bugallal en noviembre de 1919 para modificar el Impuesto de Cédulas Personales, se establecía un mínimo exento a partir del cual aplicaría la llamada “*patente graduada*” de acuerdo con una escala progresiva. En el caso de personas naturales, el mínimo exento era de 3.000 pesetas si el contribuyente era soltero o viudo sin hijos, y de 4.000 pesetas si estaba casado. En el caso de personas jurídicas (también sujetas al impuesto) se gravaba el beneficio que excediese de 5.000 pesetas. Finalmente es muy ilustrativa de esta utilización de ideas elaboradas en épocas anteriores, que confirma parte de la tesis que queremos sostener, que las dudas del diputado Franco para aceptar el establecimiento de un mínimo exento en la CGR son las mismas en las que se había basado el Ministro Calvo Sotelo para no incluir el mínimo exento en su propuesta de Impuesto sobre Rentas y Ganancias. En la Exposición de motivos del Proyecto de Ley de Calvo Sotelo se alegaba que el establecimiento de un mínimo exento con carácter general y para todos los tipos de rentas podría constituir en términos recaudatorios una “*aventura peligrosísima*” debido a que la exoneración de gravamen de las “*fortunas modestas, que constituían a la fecha la mayor parte de las bases imponibles*”

⁸⁰¹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, n.º 15, págs. 334-335.

*existentes, podría no verse compensada de forma inmediata con la tributación de las “fortunas cuantiosas”*⁸⁰².

3.3.3.3. *La discriminación entre rentas de trabajo y de capital*

Este principio fue defendido también, con diferentes matices, por todas las facciones o partidos políticos representados en las Cortes Constituyentes, durante los debates del Proyecto de Ley de Presupuestos de 1932 y del de la Contribución General sobre la Renta. Las palabras pronunciadas por el diputado Fatras⁸⁰³ durante el corto debate del Proyecto de Ley de la Contribución General sobre la Renta lo resumen claramente: *“Ahora, los republicanos hemos propugnado siempre la desgravación de las contribuciones sobre productos del trabajo, recargando las que gravan el capital, es decir, que el impuesto sobre la renta debe destinarse a desgravar los que pesan sobre el trabajo.”*

En esa línea, la desgravación de los rendimientos del trabajo se podía reclamar tanto para los impuestos de producto como para un nuevo impuesto personal sobre la renta. Así nos encontramos con la ya citada intervención de Serra Moret, diputado de Esquerra Republicana de Catalunya, durante el debate del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado de 1932⁸⁰⁴, en la que pedía que se introdujese en dicho proyecto una enmienda para exonerar de gravamen (de la Contribución Industrial) a los artesanos que vivían de su trabajo. Esta medida sería un adelanto del criterio a establecer cuando viniesen otras modificaciones del sistema fiscal.

Durante la propia discusión del Proyecto de Ley de la Contribución General sobre la Renta, el mismo Vicente Fatras⁸⁰⁵, en su defensa del voto particular al Artículo 18 del Proyecto (que regulaba la escala de gravamen)⁸⁰⁶, propuso una subida de la tarifa, que incrementase la recaudación, con el objetivo de poder reducir las contribuciones que gravaban *“los productos del trabajo”*.

⁸⁰² Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 200.

⁸⁰³ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 15 de diciembre de 1932, n.º 276, p.10230.

⁸⁰⁴ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 25 de febrero de 1932, n.º 123, p.4054.

⁸⁰⁵ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 15 de diciembre de 1932, n.º 276, p. 10227.

⁸⁰⁶ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 9 de diciembre de 1932, n.º 273, Apéndice octavo.

El principio sometido a examen también se propugnaba elevando la tributación de otras rentas. Así, durante el ya citado debate del Proyecto de Ley de Presupuestos de 1932, Fatras, propuso que en lugar de recargar la Contribución Industrial y de Comercio (en lo que se refería a sociedades comanditarias sin acciones y a empresarios individuales) se elevase la Contribución de Utilidades sobre determinados conceptos de sus tres tarifas, al considerar la misma como un impuesto sobre el capital.⁸⁰⁷

Para el diputado Emilio Azarola, del Partido Radical Socialista, partidario como ya hemos expuesto de una reforma del sistema económico, *“la entraña de la modificación necesaria de nuestras instituciones”*⁸⁰⁸ residía en una reforma fiscal, cuyo elemento fundamental había de ser la reducción del gravamen sobre las rentas del trabajo.

Como ya hemos podido comprobar, los planteamientos de Azarola se movían entre el maximalismo que le llevaba a rechazar de plano el impuesto personal sobre la renta como una figura que pudiese procurar la justicia tributaria (por su incapacidad para gravar de forma diferente las rentas producto del esfuerzo propio y las derivadas del esfuerzo de la sociedad), y el pragmatismo de apoyar la aprobación del impuesto al aceptar que suponía una mejora para el sistema tributario. Durante el debate del Proyecto de Ley sobre la Contribución General sobre la Renta le reprochó al Gobierno que no se hiciera una diferenciación entre los rendimientos del trabajo y otros rendimientos. Se refería a que todos los rendimientos que integraban la renta estuviesen sujetos a la misma escala de gravamen.

En su respuesta el Ministro Carner niega que el tratamiento fiscal de las rentas del trabajo sea igual que el de otras, con las siguientes palabras⁸⁰⁹: *“No, no están equiparadas, y tanto no están equiparadas, que en este mismo proyecto de ley que estamos discutiendo, en el inicio solamente, hay una exención, una base de discriminación, y es que a las rentas del trabajo se les permite la elección del 4 por 100 que no se toma en cuenta. Este impuesto, Sr. Azarola, no equipara las rentas prescindiendo de su origen, sino que las distingue y las clasifica. En este sentido, atiende a esta necesidad de justicia que hace preciso distinguir aquellas rentas que proceden exclusivamente del trabajo, de aquellas*

⁸⁰⁷ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 26 de febrero de 1932, n.º 124, p.4090.

⁸⁰⁸ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 31 de marzo de 1932, n.º 147, p.4917.

⁸⁰⁹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 15 de diciembre de 1932, n.º 276, p.10222.

otras que provienen de intereses o de producto del capital”. La referencia a la exclusión de un 4% de las rentas de trabajo debe obedecer a un error de la transcripción de la intervención de Carner, porque lo que el Proyecto contemplaba en el apartado 9º de su Artículo 6º era el reconocimiento como gastos deducibles de las primas de seguros sobre la vida del contribuyente, su cónyuge y sus hijos, o a falta de seguro, de un importe igual a la cuarta parte de las rentas de trabajo, en concepto de autoseguro.

En todo caso precisamente Carner⁸¹⁰ reconocía que una de las razones por las cuales el impuesto propuesto se configuraba como un impuesto complementario o superpuesto a los impuestos de producto ya existentes era precisamente la de evitar tener que discriminar entre unas rentas u otras, lo cual por su complejidad habría impedido introducir el impuesto con la celeridad que se pretendía: *“(…) en el momento en que se extiende el impuesto sobre las categorías inferiores a 100.000 pesetas será preciso que no sea superpuesto, será preciso que se tengan en cuenta las discriminaciones que tendrán que hacerse, según las bases de donde proceden las rentas que vienen a acrecentar el caudal común sobre el cual se hace -el impuesto. Y aquí surgía la dificultad; es posible que con una renta mínima exenta de 100.000 pesetas se haya podido construir el impuesto a base de la superposición; pero en cuanto hubiésemos sometido a impuesto las rentas inferiores a 100.000 pesetas, por ejemplo, las de 50.000 pesetas, esta superposición ya no era posible. Era preciso, era absolutamente necesario entrar en el problema de las discriminaciones, problema grave, problema de gran complejidad, problema que tendrá que ser resuelto lo indicaba el Sr. Marraco-, tendrá inevitablemente que ser resuelto en la nueva etapa de las contribuciones sobre la renta, probablemente en el Presupuesto próximo o en el siguiente; será preciso abordar el problema de las discriminaciones; pero planteado ahora este problema de las discriminaciones, complicaba extraordinariamente la iniciación de este impuesto”*.

No obstante, la inclusión del citado Artículo 6º. 9º de la Ley de 1932 que trataba de discriminar fiscalmente a las rentas de trabajo, no puede deducirse que la discriminación entre rentas de trabajo y de capital fuese una medida original de la CGR. En realidad, como ya hemos visto, se trataba de una de las cuestiones discutidas por la doctrina hacendística y tributaria de la época (Eheberg, Alvarez de Cienfuegos) sobre la igualdad

⁸¹⁰ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 15 de diciembre de 1932, n.º 276, p.10222.

de sacrificio. Asimismo, también había sido una cuestión tratada en las reformas propuestas con anterioridad a la Segunda República.

Si nos referimos a la de 1910 de Cobián, nos encontramos con la doctrina que había hecho suya Carner, y que había sido explicada por Eheberg y Alvarez de Cienfuegos (siguiendo muy probablemente este último a su maestro Flores de Lemus) al desarrollar el principio de igualdad de sacrificio. A pesar de que la discriminación de rentas (según la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley por el que se reformaba el Impuesto de Cédulas Personales⁸¹¹), se consideraba una exigencia de “*la justicia tributaria y la elasticidad necesaria del sistema impositivo*”, la diferenciación de gravamen sobre rentas del trabajo y del capital no debía hacerse en un impuesto sobre la renta “*considerada como una unidad en la persona del titular*”. En este sentido, Eheberg⁸¹² había negado categóricamente que el impuesto general sobre la renta fuese la figura tributaria adecuada para efectuar la discriminación entre rentas fundadas y no fundadas.

Siguiendo la doctrina citada, Cobián también consideraba que la cuestión de la discriminación no podía tener una “*solución satisfactoria en un solo impuesto*”. La misma debía realizarse mejorando los impuestos de producto, al establecer una diversidad de tipos de gravamen; pero como estos solo lo podían hacer de forma imperfecta, para completar esa función diferenciadora el Ministro propuso la reforma simultánea del Impuesto de Derechos Reales en las sucesiones hereditarias.

Asimismo, en la reforma fiscal propuesta por Calvo Sotelo también se trataba la cuestión de las discriminaciones. En la carta de Calvo Sotelo al General Primo de Rivera, de 7 de noviembre de 1925, anteriormente citada, el tercer elemento que se mencionaba era el de “*gravar el patrimonio con impuestos complementarios del de la renta para diferenciar debidamente en su carga las rentas de trabajo de las no ganadas y para que no se escape a la acción fiscal el capital improductivo*”⁸¹³. No obstante, la cuestión se abordó en el Proyecto de Ley 17 de noviembre de 1926, a través de las “*liquidaciones parciales*” sobre cada fuente de renta. Partiendo de la clasificación de rentas que se hacía en el Proyecto, se introducía un diferencial sobre el tipo proporcional que debía establecer la Ley de Presupuestos en función de la mayor o menor estabilidad de la renta. A las retribuciones

⁸¹¹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, Apéndice 11 al n.º 15, pág. 2.

⁸¹² Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 302.

⁸¹³ Del Río E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., González Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 184.

del trabajo, las denominadas “rentas ganadas” se les aplicaría únicamente el tipo proporcional. Se trataba de que las otras rentas “en todo caso, soporten una carga superior a la exigible a las rentas del trabajo”⁸¹⁴.

Esta diferenciación del gravamen era contraria a los criterios doctrinales predominantes en la época, como hemos tenido ocasión de comprobar en los manuales de Eheberg y Alvarez de Cienfuegos. En esta misma línea, la Comisión que elaboró el Dictamen de 1927 fue muy crítica (como era de esperar, al ser Flores de Lemus el autor principal de este informe) al considerar que se trataba de un préstamo de la tributación de producto que, en su opinión, además no tenía fundamento técnico sino político. No era la única desgravación de las rentas del trabajo incluida en el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Rentas y Ganancias. A efectos únicamente de la liquidación parcial se exoneraban al 100% del gravamen las retribuciones del trabajo menores de 2.500 pesetas anuales, si se trataba de “obreros y sirvientes”, o 3.000 pesetas anuales, si se trataba de “clase de tropa y sus asimilados”. La exención era del 50% si las retribuciones del trabajo de cualquier tipo no excedían de 10.000 pesetas. Adicionalmente, se establecía otra deducción del 50% de la base imponible (esto es, una exención) a efectos de la liquidación complementaria, cuando la misma estuviese integrada en más de sus cuatro quintas partes por retribuciones del trabajo.

De tal modo que es evidente que la deducción o desgravación de las rentas del trabajo del Artículo 6º. 9º de la Ley de 1932 contaba con precedentes en el Proyecto de Ley elaborado y no aprobado durante la Dictadura de Primo de Rivera. Asimismo, la denominada cuestión de las discriminaciones a la que se refería Carner ya había sido abordada, al menos al nivel de propuestas normativas, en profundidad en el primer intento de reforma fiscal del siglo XX. La posición del Ministro coincidía esencialmente con la del Ministro Cobián y con la doctrina elaborada durante el primer tercio del siglo XX.

3.3.4. La experiencia de otros países

A través de la lectura del Diario de Sesiones de las Cortes se puede observar que los políticos y legisladores de la Segunda República tenían en mente la evolución de los sistemas impositivos en otros Estados europeos y que el sistema impositivo español adolecía de un retraso considerable si se comparaba con el vigente en los principales

⁸¹⁴ Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 199.

países más avanzados económicamente, incluyendo por supuesto el inglés o el prusiano/alemán. Este un hecho que también hemos intentado constatar en este trabajo. En ese sentido, en primer lugar, desde el Gobierno y la mayoría parlamentaria que lo apoyaba parece que se pone énfasis en los problemas o dificultades que las reformas tendientes a la introducción de un impuesto general sobre la renta habían encontrado en otros países. Se consideraba que, precisamente a la altura de 1932, el proceso de personalización de los sistemas impositivos atravesaba un momento de crisis o cuando menos de dudas. Conscientes de las circunstancias propias de España, el Gobierno esperaba que las mismas dificultades, quizás aumentadas, se produjesen en nuestro país. Una segunda cuestión derivada de la anterior era la del modelo en el que debía inspirarse la reforma española, bien el sistema de impuestos cedulares inglés o el de impuesto global único alemán que, en el contexto español, se centraba en determinar el papel que tendrían que jugar los muy arraigados impuestos de producto. En tercer lugar, parece que los políticos españoles tomaban como referencia la carga impositiva existente en esos otros países y en general consideraban que, al menos en lo que a la tributación directa se refiere, la reforma de sistema tributario no podía hacer que la fiscalidad aplicable en España fuese más gravosa.

3.3.4.1 *La conciencia del retraso español*

El retraso respecto al sistema francés de impuestos reales, que había servido de modelo, en los términos o medida que hemos comentado en apartados anteriores de este trabajo, era evidente porque aquel contaba la “*Contribution mobiliere*” (un impuesto sobre los productos de la riqueza mobiliaria y del trabajo) desde 1791, que fue perfeccionado en 1872, mediante el impuesto sobre la renta del patrimonio mobiliario que gravaba solamente ciertas clases de productos del capital con un “*importante*”⁸¹⁵ 3%, y en 1875, al establecerse el impuesto sobre la renta de los valores mobiliarios, que gravaba los intereses, dividendos y rentas de sociedades por acciones, los intereses y rentas de obligaciones y empréstitos de provincias, departamentos, municipios, corporaciones, compañías, etc., así como las ganancias de lotería y primas de empréstitos (los intereses de la deuda pública estaban exentos)⁸¹⁶.

⁸¹⁵ Beneyto Perez, J., y de Torres Martinez, M., *El Impuesto sobre la Renta. Historia, Derecho Comparado, Técnica y Legislación Española Vigente*, cit., p.52.

⁸¹⁶ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodriguez Mata, cit., p. 149.

En cambio, como hemos visto, en España dichos productos o fuentes de renta no se gravaron de forma completa hasta la reforma de Fernandez Villaverde de 1899, aunque a lo largo del siglo se introdujesen algunas figuras de alcance parcial (como el Impuesto de Sueldos y Asignaciones establecido en 1851 y reformado en 1867), así como los gravámenes sobre rentas de algunos valores mobiliarios.

Si la comparación se hace con los Estados alemanes, que inicialmente adoptaron el sistema de impuestos de producto, entonces el retraso parece no solo meramente temporal, sino más bien conceptual; ya que dichos Estados nunca llegaron a implantar el sistema real por completo, sino que comenzaron el proceso de personalización de los tributos directos con la introducción del impuesto de clases desde mediados del siglo XIX en Prusia, mientras que España todavía pugnaba por establecer impuestos de producto sobre todas las fuentes de rentas. En concreto, de acuerdo con la información facilitada por Eheberg⁸¹⁷, que en diversos capítulos de su obra facilita detallados resúmenes de la evolución normativa en diferentes países, el impuesto de clases se estableció por una Ley de 30 de mayo de 1820, pero solo en los municipios rurales. Según Beneyto⁸¹⁸, la propia normativa declaraba que se trataba de un impuesto intermedio entre la capitación y el impuesto sobre la renta. En los urbanos aplicaba un impuesto sobre carnes y harinas. A partir de la Ley de 1 de mayo de 1851 se aplicó un impuesto clasificado sobre la renta a todos los habitantes del Estado con una renta superior a los 3.000 marcos anuales. Los ciudadanos con rentas inferiores estaban sujetos a diferentes tributos dependiendo de si residían en municipios rurales o urbanos. En virtud de la Ley de 25 de enero de 1873 se anuló el impuesto sobre carnes y harinas, y se generalizó el impuesto de clases. En 1883 se introdujo una exención del tributo para rentas inferiores a 900 marcos. Para Alvarez de Cienfuegos⁸¹⁹, la evolución histórica del impuesto de clases “*se puede decir que preparó el camino al impuesto global sobre la renta*”.

Por Ley de 24 de junio de 1891 se aprobó el impuesto general sobre la renta que sustituía tanto al de clases como al impuesto clasificado sobre la renta. En 1893 se estableció el impuesto complementario sobre el patrimonio y se cedieron los impuestos de producto a los municipios. Según Eheberg⁸²⁰, “*la característica fundamental de esta reforma*

⁸¹⁷ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 305-306.

⁸¹⁸ Beneyto Perez, J., y de Torres Martinez, M., *El Impuesto sobre la Renta. Historia, Derecho Comparado, Técnica y Legislación Española Vigente*, cit., p.60.

⁸¹⁹ Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.219.

⁸²⁰ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 152.

consiste en que marca decididamente el tránsito del sistema de la imposición de producto al sistema de la imposición subjetiva, e implica un gravamen proporcionalmente más elevado de la renta fundada". La Ley del impuesto general sobre la renta fue objeto de modificaciones en 1906 y 1909. Estaban sujetas tanto las personas naturales como las jurídicas. El objeto del impuesto general sobre la renta era la renta total anual procedente de capitales mobiliarios, patrimonio inmobiliario, comercio, industria y minería y de otras ocupaciones lucrativas y títulos jurídicos que den derecho a percepciones periódicas. La estimación de la renta se hacía por hogares o familias en base a la declaración del cabeza de familia, o bien por una comisión especial. De la renta se deducían, entre otros, los gastos necesarios para su obtención y conservación, así como los intereses y rentas pagados por el contribuyente, los impuestos directos pagados al Estado por territorial, industrial y minería, o el importe de las primas de seguros de vida hasta 600 marcos. No podían deducirse los gastos del contribuyente para satisfacer sus propias necesidades y las de su familia.

Según comenta Alvarez de Cienfuegos⁸²¹, la declaración era obligatoria bajo sanción de perder el derecho a impugnar las estimaciones de renta hechas por las comisiones y sufrir un recargo. Se eximían del tributo las rentas inferiores a 900 marcos. El impuesto era progresivo con una escala que iba del 0,63% hasta el 3% para las rentas de 9.500 a 10.500 marcos, siendo el 4% el tipo máximo de gravamen. Los tipos se subieron en 1909 y 1916. En paralelo, se produce la cesión de los impuestos de producto (en Prusia solo existían el impuesto territorial, de rustica y urbana, y el industrial) por el Estado a los municipios, pasando a ser la base del régimen tributario municipal. A partir de este momento y hasta la reforma de la hacienda del Imperio en 1920, la legislación prusiana conforma "*un sistema claro y sencillo que significa la más apreciable prestación en la historia de la contribución directa de la época contemporánea*"⁸²². Estaba constituido por el impuesto general sobre la renta y el complementario sobre el patrimonio, el impuesto sobre industrias en ambulancia, el de ferrocarriles y el timbre. Además, Prusia percibía una parte de los impuestos del Imperio sobre sucesiones, adquisiciones del tráfico inmobiliario y del impuesto sobre el alcohol.

Gran Bretaña siguió su propio camino ya que aprobó el que se considera primer impuesto sobre la renta, el "Income Tax", en 1798, como un impuesto extraordinario para hacer

⁸²¹ Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.219.

⁸²² Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 153.

frente a los gastos de las guerras napoleónicas. Según Beneyto⁸²³, el primer proyecto de Pitt se trataba de una consolidación del “Land tax” de origen medieval, un impuesto de producto de base territorial. Fue en virtud de la Ley de 9 de enero de 1799 cuando el “Income tax” sustituyó a los demás impuestos directos gravando con un 10% la renta total declarada por los interesados y comprobada por una comisión. En 1815, al firmarse la paz que puso fin a las guerras napoleónicas, fue abolido siendo sustituido por una multiplicidad de derechos aduaneros e impuestos sobre el consumo que, crearon una agitación social “*enorme*”⁸²⁴ y, sin embargo, no evitaron un gran déficit público. Aun así, a Gran Bretaña se le puede seguir atribuyendo legítimamente el título de contar con el primer impuesto sobre la renta dado que fue reestablecido en 1842 como “General Property and Income Tax” (siendo primer Ministro Peel), al tiempo que se abolían los gravámenes indirectos que suponían una pesada carga para las clases trabajadoras. Junto a este impuesto subsistían dos antiguos impuestos directos: el “Land Tax” y el impuesto sobre edificios. Como señala Eheberg, el citado “General Property and Income Tax” “*es propiamente un sistema de impuestos de producto con determinados rasgos de imposición personal sobre la renta*”⁸²⁵. El impuesto se descomponía en cinco “schedules” o cédulas por las que se gravaban diferentes tipos de renta: rentas de arrendamiento de inmuebles (cédula A), beneficios de explotaciones agrícolas (cédula B), rentas de fondos públicos (cédula C), beneficios del comercio, la industria, el ejercicio de profesiones liberales, ingresos percibidos por empleados y obreros, dividendos distribuidos a los socios de entidades mercantiles (cédula D), y los sueldos, salarios y pensiones de funcionarios del Estado y demás corporaciones de derecho público (cédula E). El tipo de gravamen se fijaba por Ley de Presupuestos en función de las necesidades del Estado. Según comenta Alvarez de Cienfuegos⁸²⁶, en la misma línea que Eheberg, “*el impuesto parecía más bien que un impuesto sobre la renta un sistema articulado de impuestos sobre producto*” aunque precisaba que no sobre el producto bruto sino teniendo en cuenta circunstancias del contribuyente. Era también característico de este impuesto que siempre que fuese posible se recaudaba por retención indirecta por lo que el obligado

⁸²³ Beneyto Perez, J., y de Torres Martinez, M., *El Impuesto sobre la Renta. Historia, Derecho Comparado, Técnica y Legislación Española Vigente*, cit., p.49.

⁸²⁴ Beneyto Perez, J., y de Torres Martinez, M., *El Impuesto sobre la Renta. Historia, Derecho Comparado, Técnica y Legislación Española Vigente*, cit., p.50.

⁸²⁵ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodriguez Mata, cit., p. 319.

⁸²⁶ Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.218.

al pago del impuesto era el pagador de la renta y no el perceptor. Es muy revelador del sistema constitucional británico que el impuesto se estableció por un periodo de tres años para enjugar el déficit, pero pronto se vio su necesidad y se fue renovando por periodos adicionales. Según Beneyto⁸²⁷ entre 1903 y 1907 se estudió la introducción de la discriminación de rentas y la progresividad en el impuesto. Por la “Finance Act” de 1907 se distingue la renta “ganada” de la “no ganada”, considerándose renta ganada la proveniente del trabajo personal, pensiones, ejercicio de funciones o profesiones y la parte que cubre la responsabilidad limitada en las sociedades de esta índole. A partir de 1910, tras la reforma de Lloyd George, se amplió la progresividad con una exención para familias cuya renta no excediese de 500 libras (13.520 pesetas) y otras adicionales de 10 y 20 libras por cada hijo menor de dieciséis años, y sobre todo, con el establecimiento de un “super-tax” o impuesto complementario para gravar la renta global cuando excediese de 5.000 libras (135.200 pesetas)⁸²⁸. Según Beneyto, se trataba de “*una innovación importante que acentúa el criterio de gravar más rígidamente a las grandes rentas*”. La tributación directa se completaba con el impuesto sobre sucesiones “*de cuotas elevadas y fuertemente progresivas*”⁸²⁹ y que incluía un gravamen sobre el total del caudal hereditario, elevado por la reforma financiera de 1910. También se incrementaron los impuestos sobre el tráfico, especialmente el de bolsa. Aunque se mantenían derechos aduaneros e impuestos interiores de consumo sobre el té, el tabaco, la cerveza, el vino y el alcohol, según Eheberg⁸³⁰, la citada reforma gravó en mayor medida la propiedad y la renta elevada que el consumo. Ello permitió la reducción del peso de la tributación sobre consumos desde el 80% (en 1875-76) hasta el 55% (en 1907-1908). Tras la reforma de 1910, los impuestos directos representaban el 69% del total de la recaudación tributaria.

⁸²⁷ Beneyto Perez, J., y de Torres Martinez, M., *El Impuesto sobre la Renta. Historia, Derecho Comparado, Técnica y Legislación Española Vigente*, cit., p.51.

⁸²⁸ Para permitir cierta comparabilidad del nivel de tributación entre las jurisdicciones a que nos referimos hemos convertido a pesetas las magnitudes más relevantes, utilizando las “series históricas seleccionadas” disponibles en la página web del Banco de España. En las mismas solo existe información relativa a los tipos de cambio de la peseta con la libra esterlina, el franco francés y el dólar estadounidense. En concreto la referencia es: Banco de España, “Tipos de cambio anuales de la peseta frente al franco francés, la libra esterlina y el dólar estadounidense 1880-1998” en *Tipos de cambio de la peseta frente al franco francés, la libra esterlina y el dólar estadounidense (1880-1998)*. Versión 1 [dataset]. Repositorio institucional del Banco de España., 2021, (disponible en <https://repositorio.bde.es/handle/123456789/15657>), última consulta 2 de agosto de 2023. Se toma el correspondiente a la divisa y el año de aprobación de la norma en cuestión.

⁸²⁹ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 146.

⁸³⁰ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 148.

El desarrollo del sistema tributario italiano de impuestos directos es bastante singular ya que desde 1877 contaba con un impuesto parcial sobre la renta, puesto que la propiedad inmobiliaria estaba gravada por un impuesto especial que, según Eheberg⁸³¹, se asemejaba al impuesto inglés. Se diferenciaban distintos tipos de rentas, siendo un impuesto de cuota siempre proporcional pero que discriminaba en función de si las rentas eran fundadas o no. Así, las rentas de fondos públicos estaban sujetas a una retención del 20% y el resto de las rentas de capital mobiliario al 15,35%, las rentas de beneficios agrícolas, comerciales e industriales se gravaban al 10,20%, los sueldos y rentas de profesiones liberales al 9,08% y los sueldos y pensiones públicas al 7,5%.

En Austria también se implantó y fue desarrollando lentamente a lo largo del siglo XIX el sistema de impuestos de producto en el que las figuras más importantes eran la contribución territorial, de rústica y urbana, y la industrial, ambas con elevados tipos de gravamen. En las últimas décadas del siglo hubo varios intentos de establecer un impuesto general sobre la renta, complementario de los impuestos reales, que no prosperaron hasta 1896 cuando se aprueba “*juntamente con la adecuada transformación de los impuestos de producto*”⁸³². Eheberg considera que la imposición directa austríaca era superior a la francesa, aunque la propiedad territorial estaba “*excesivamente gravada*”.

Al otro lado del Atlántico, nos encontramos con la peculiaridad de que en Estados Unidos se introduce el impuesto sobre las ganancias de sociedades mercantiles antes que el de la renta de personas físicas. Según Eheberg⁸³³, el impuesto sobre sociedades se estableció por Ley de 5 de agosto de 1909. El impuesto general sobre la renta fue aprobado por Ley de 3 de octubre de 1913. Solo aplicaba a personas físicas y sujetaba a gravamen rentas de todo tipo si bien estaban exentas las indemnizaciones de seguros de vida, las herencias y los intereses de fondos públicos de los Estados federados y los municipios. Como en el impuesto inglés (y más tarde en el italiano), el estadounidense distingue el “normal tax” y el “sur-tax”. El primero grava la renta neta (se permite la deducción de los gastos relacionados con la adquisición de ingresos, intereses de deudas e impuestos pagados a corporaciones de Derecho Público). Se establece un “*mínimo libre*”⁸³⁴ o exento de 1.000 dólares (5.580 pesetas) por el contribuyente. Además, se permitía la deducción de 1.000 dólares por el cónyuge y 400 por cada hijo y persona a cargo del contribuyente.

⁸³¹ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 321.

⁸³² Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 155.

⁸³³ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 324.

⁸³⁴ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 325.

Inicialmente, no se diferenciaba el gravamen si se trataba de rentas de trabajo o del capital. Como comenta Rodríguez Mata en sus notas⁸³⁵ la escala de gravamen tenía una “*degresión*” que convertía el impuesto en progresivo: el tipo de gravamen era el 8% pero los primeros 4.000 dólares (22.320 pesetas) se gravaban al 4%. El “Sur-tax” solo gravaba rentas que excediesen de 6.000 dólares (33.480 pesetas) de acuerdo con una escala de gravamen progresiva (que hemos reconstruido a partir de la parcialmente reproducida por Eheberg).

| Renta | Tipo |
|---------------------------------|------|
| Entre 6.000 y 10.000 dólares | 1% |
| Entre 10.000 y 12.000 dólares | 2% |
| Entre 20.000 y 22.000 dólares | 8% |
| Entre 32.000 y 36.000 dólares | 15% |
| Entre 60.000 y 62.000 dólares | 28% |
| Entre 80.000 y 82.000 dólares | 38% |
| Entre 100.000 y 150.000 dólares | 48% |
| Entre 150.000 y 200.000 dólares | 49% |
| Desde 200.000 dólares | 50% |

Así pues, casi diez años antes de que en España se aprobase la Contribución sobre Utilidades (cerrando como hemos dicho el sistema de impuesto de producto), en Prusia (1891) ya se había implantado el impuesto sobre la renta personal. Y en Austria dicho impuesto se había introducido en 1896. Aunque como en Estados Unidos en España se invirtió la personalización de los tributos directos, comenzando por las personas jurídicas antes que por las físicas, también en este proceso nuestro país fue con retraso pues el impuesto sobre la renta de las sociedades no se introdujo hasta 1922, como ya hemos visto. Todo ello justifica la opinión de Comín de que a finales del siglo XIX, cuando la reforma de Fernandez Villaverde introdujo la Contribución sobre Utilidades, completando el sistema de impuestos de producto, y los impuestos sobre consumos

⁸³⁵ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 324.

específicos, otros países europeos ya estaban implantando las nuevas ideas fiscales que propugnaban la personalización del gravamen y sustituyendo los citados impuestos de producto por una nueva fiscalidad que gravaba la renta de las personas físicas, la de las sociedades, el patrimonio, las sucesiones y el volumen de ventas.

La Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria era un nuevo impuesto real que quería complementar los ya existentes, gravando utilidades o productos que hasta ese momento venían tributando por diversas figuras adoleciendo de una mínima sistematización. El propósito de la nueva contribución no era grabar las cinco cédulas del “income tax” británico, sino solo dos (los dividendos e intereses de los valores mobiliarios, y los sueldos, asignaciones y beneficios personales), tal y como explicó el Ministro de Hacienda Fernandez Villaverde⁸³⁶ al presentar el Proyecto de Ley en el Congreso de los Diputados: *“Con decir que el impuesto se refiere a la riqueza mobiliaria, he dicho ya que están excluidas de él todas aquellas utilidades de otra naturaleza, que están sujetas en España a otra clase de tributaciones. Claro es, Sres. Diputados, que este impuesto era el de mayor estudio, a causa de lo que preocupa hoy a todas las Naciones que no lo poseen y de lo reclamado por la opinión que era y es también entre nosotros. Yo, sin embargo, en mi propósito de no alterar fundamentalmente, como ya dije, el sistema tributario; cuando las circunstancias actuales ni la índole de ese sistema no me permitían establecer en España ni el income tax, que abraza todas las rentas y todas las utilidades, como en Inglaterra; ni un impuesto, como el italiano, de los provechos de la riqueza mueble, que comprende toda la contribución industrial; ni tampoco un impuesto sobre todas las rentas, como el de Austria o el de Prusia; ni el impuesto global de toda renta, que con más empeño que fortuna viene persiguiéndose en Francia; yo no podía dar en los grandes riesgos de perturbar el sistema tributario, ni establecer, como base de esa imposición, la declaración del particular ni establecer la investigación, la verdadera inquisición de cada capital y cada renta particulares; así es que me he limitado a presentaros un proyecto modesto de impuestos sobre utilidades no gravadas dentro del presupuesto español en ninguna otra forma”*.

En las palabras del Ministro ya encontramos la conciencia del retraso en el desarrollo del sistema fiscal español respecto a los nuevos impuestos que se habían establecido en otros Estados europeos, que se conocían bien en España, y que obedecían (con matices y

⁸³⁶ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1899-1900, 17 de junio de 1899, n.º 14, pág. 290.

diferencias) a la nueva ideología fiscal de gravar la renta personal: El impuesto parcial sobre las rentas italiano de 1877, el impuesto global sobre la renta aprobado en Prusia en 1891 y, sobre todo, en el de Austria de 1896, al que también se referiría como posible modelo Flores de Lemus en su Memoria⁸³⁷. La referencia a las dificultades de Francia para llevar a cabo la transición del sistema de impuestos directos de producto al impuesto personal sobre la renta se veían como un precedente de lo que podría suceder en España, dadas las similitudes entre los sistemas tributarios de ambos países. Como comenta Beneyto⁸³⁸, en el mismo año de 1899 el ministro Caillaux, que había presentado un “*proyecto bien estudiado*”, tiene que dimitir ante “*una inopinada repulsa*” del mismo. En el curso del debate⁸³⁹, ante las críticas por el limitado alcance del impuesto, el Ministro reconocía con mayor claridad que si bien podía ser lícito plantearse a largo plazo el establecimiento de un impuesto sobre la renta global, no era, en su opinión, viable en el corto plazo de la reforma propuesta ni siquiera establecer un impuesto parcial sobre la renta mobiliaria como el italiano. El principal obstáculo es que en dichos impuestos era necesario determinar la base imponible de forma directa en base a la declaración del contribuyente y la posterior comprobación por parte de la Administración. Aunque no lo diga expresamente, confiar en esos dos elementos implicaba arriesgarse a una caída de la recaudación que la precaria situación de la Hacienda Pública española no se podía permitir.

El Ministro tampoco consideraba viable, por la resistencia social, volver a introducir en España un impuesto sobre la renta basado en signos externos como la Contribución sobre Inquilinatos (que estuvo en vigor durante apenas dos años, tras la reforma de 1845): “*Me he limitado a abrir el cauce por donde en el porvenir pueda correr un verdadero impuesto sobre todas las rentas, si es que al fin nos decidimos aquí a establecerle. Yo entiendo que la empresa de establecer un impuesto sobre todas las rentas, semejante al de Austria, es difícil en España, porque tenemos un sistema tributario indirecto, a diferencia de Inglaterra, que grava más la riqueza, y tenemos un sistema de contribuciones directo, que sería preciso alterar profundamente para sustituirle por la nueva forma de impuestos*

⁸³⁷ Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913, cit., p. 1099.

⁸³⁸ Beneyto Perez, J., y de Torres Martinez, M., *El Impuesto sobre la Renta. Historia, Derecho Comparado, Técnica y Legislación Española Vigente*, cit., p.54-55.

⁸³⁹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1899-1900, 29 de enero de 1900, n.º 116, pág. 3945.

sobre la renta. Tendríamos, por consiguiente, si aquí acometiéramos el empeño, por móvil semejante al que ha impulsado a los franceses a perseguir esta reforma, que luchar con los mismos inconvenientes con que allí se ha luchado, y a mí no me ha parecido oportuno el momento actual para emprender modificaciones tan trascendentales. Aparte de que, ya se hubiera dado al impuesto de la renta la forma de un impuesto sobre la renta global, ya se le hubiera dado la forma de un impuesto sobre los signos exteriores de la riqueza para evitar la investigación, aunque no se hubiera pretendido la reforma de todas las tributaciones directas, ni siquiera toda la tributación industrial o sobre la riqueza mueble como en Italia, por limitado que hubiera sido el alcance de un verdadero impuesto sobre la renta, yo no hubiera podido evitar uno de estos dos escollos; o se establecía el impuesto sobre la renta en toda la pureza de su principio, y en ese caso era indispensable la comprobación, la investigación domiciliaria con los inconvenientes que, dadas nuestras costumbres, dada la imperfección de los medios de la Administración, sobre todo para ejercer la acción investigadora, había esto de tener, o si se quería evitar la investigación, había que recurrir, como en el último proyecto se ha recurrido en Francia, al signo exterior de la riqueza, y el signo exterior de la riqueza dominante en todas las reformas de esta clase, en el propio proyecto de creación del impuesto sobre la renta que se ha establecido en Francia es el inquilinato. Y es indudable que una contribución sobre el inquilinato, habría sido considerada odiosa, habría levantado las mismas protestas que levantó siempre que se ha tratado de establecerla.”

En el discurso de Fernandez Villaverde ya aparece la idea de que en España no se daban las condiciones para una reforma fiscal en el sentido de la personalización del gravamen, en la línea apuntada más tarde por Flores de Lemus en la Memoria, tanto por la falta de una administración tributaria con medios adecuados como por la débil colaboración que cabía esperar de los contribuyentes. Ante esas limitaciones para la gestión del impuesto personal sobre la renta, se plantea dos alternativas para determinar la base imponible del impuesto: confiar únicamente en la declaración del contribuyente y, en consecuencia, en la tarea de comprobación e investigación a realizar por la Administración; o apartarse de la ortodoxia o “pureza” y recurrir a signos exteriores de riqueza en base a los cuales estimar la renta, siguiendo el cercano ejemplo francés. Este dilema, como hemos visto, estuvo presente en casi todos los proyectos de introducción del impuesto personal sobre la renta que se presentaron en las décadas siguientes y, sobre todo en la propia Ley de la CGR de 1932. De lo cual se deriva una vez más la certeza de que este impuesto se había

nutrido de conceptos y técnicas elaboradas, tanto en la doctrina como en la práctica administrativa y legislativa, en épocas anteriores.

Esta misma conciencia del retraso en el desarrollo del sistema tributario español la encontramos en épocas posteriores y, por supuesto, aflora en las discusiones parlamentarias de las Cortes Constituyentes de la Segunda República.

En Cobián, en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley para modificar el Impuesto de Consumos, la relación económica entre la Hacienda general y las Haciendas locales, y autorizar la creación de determinados arbitrios municipales, leído en las Cortes el 2 de julio de 1910⁸⁴⁰, también citada anteriormente, cuando incide en la misma idea que Fernandez Villaverde: *“España es de todas las naciones europeas que le son comparables la que ofrece mayor proporción de contribuciones directas en el total del sistema impositivo del Estado.”* Se estaba refiriendo al excesivo peso de los impuestos de producto y a la necesidad de *“encaminar la imposición directa hacia soluciones más en armonía con la exacta capacidad tributaria individual de cada contribuyente”*, es decir, hacia una figura tributaria que gravase la renta personal.

Como hemos comentado anteriormente, ya en la Exposición de Motivos del Proyecto de Impuesto sobre Rentas y Ganancias de Calvo Sotelo, encontramos referencias explícitas a la generalización en otros sistemas impositivos más avanzados del impuesto directo personal sobre la renta y con progresividad: *“(…) De ahí el triunfo arrollador del impuesto sobre la renta en nuestro siglo y la razón de que se haya hecho indispensable como único o principal impuesto directo, en las Haciendas de todos los Estados cultos del presente”*⁸⁴¹.

Esta misma opinión es la que compartían los diputados de las Cortes Constituyentes de la Segunda República, veinte años después. Baste recordar, las palabras del diputado Serra Moret, en el debate de febrero de 1932, sobre los Proyectos de Ley de subida de impuestos, cuando defendía la introducción de tipos de gravamen progresivos en las existentes contribuciones directas, entre otros argumentos, porque ello permitiría *“llegar más a tarde a lo que llegaremos un día u otro, pero a lo que llegaremos, indefectiblemente, porque a ello han llegado casi todos los países: establecer el impuesto sobre la renta, del cual nosotros no podemos escaparnos y hemos de desear que llegue*

⁸⁴⁰ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, Apéndice 18 al n.º 15, pág. 1.

⁸⁴¹ Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., página 194.

cuanto antes”⁸⁴². En ese mismo sentido, también en febrero de 1932 podemos citar las palabras del diputado Manuel Portela cuando apelaba a “*un criterio contributivo estimado y admitido en todas las Haciendas del mundo, y con precedentes en la Hacienda española; porque todas las Haciendas parten del supuesto de que la contribución no debe ser proporcional, sino progresiva, aumentándose a medida que se acrecienta la fortuna o la renta del individuo que contribuye a las cargas del Estado*”.⁸⁴³

Creo que ha quedado patente que la legislación española evolucionó con retraso respecto de la legislación positiva aplicable en los Estados europeos más avanzados y en Estados Unidos. Adicionalmente, parece que puede afirmarse que los legisladores de la Segunda República habían heredado de sus antecesores la conciencia de ese retraso y la de que las ideas o principios de la “nueva ideología fiscal” que inspiraron las reformas intentadas en España en la segunda y tercera décadas del siglo XX y que conforman el espíritu de la “justicia fiscal republicana”, en realidad hacia largo tiempo que ya se habían introducido en las legislaciones de los países a los que España quería equipararse.

3.3.4.2 *Las dificultades en la introducción del impuesto general sobre la renta*

Como hemos visto anteriormente, al referirse a los dos problemas o dificultades que justificaban los temores de la República a introducir un impuesto personal sobre la renta, esto es, la pobreza de medios e inadecuación de la administración tributaria y la poca preparación del contribuyente, Carner se refirió reiteradamente (en febrero y en octubre de 1932) “*a la experiencia en la introducción de este impuesto en otros países*”⁸⁴⁴ o “*la experiencia de otros pueblos*”⁸⁴⁵.

Por otro lado, el retraso del sistema tributario español tenía algún aspecto positivo como era el de poder fijarse en los efectos de las reformas adoptadas en otros países con antelación. Esta preocupación la había manifestado también Cambó en noviembre de 1921 al proponer su reforma fiscal. De su discurso (anteriormente reproducido), no obstante, parecía desprenderse la creencia de que las dos circunstancias anteriores, un

⁸⁴² Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 25 de febrero de 1932, n.º 123, p.4053.

⁸⁴³ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1932, Cortes Constituyentes, 26 de febrero de 1932, n.º 124, pág. 4079.

⁸⁴⁴ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 20 de febrero de 1932, n.º 120, p. 3931.

⁸⁴⁵ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 18 de octubre de 1932, n.º 242, p. 8942-8943.

fraude fiscal generalizado y una administración tributaria rudimentaria, eran particulares de la situación española; ya que servían de justificación al político catalán para desconfiar de la posibilidad de importar las experiencias tributarias de otros países.

Sin embargo, durante el debate de la Ley de la Contribución General sobre la Renta (en diciembre de 1932), el diputado Franco, al defender la conveniencia de mantener (si bien mejorados y como impuestos cedulares) los impuestos de producto junto al nuevo impuesto personal, no refundiéndolos en el mismo, precisamente por temor al efecto en la recaudación fiscal del fraude que podía esperarse de un impuesto liquidado en base a la declaración del contribuyente, se refiere a la situación en Alemania: *“Que el sistema de imposición alemán, sistema teóricamente perfecto, en apariencia un sistema ideal, es un impuesto que ha respondido a todas las exigencias de la práctica mientras los tipos eran muy pequeños, como acontecía antes de la guerra, y esto en un país en que la moral tributaria es enormemente elevada. Pero cuando después ha habido necesidad de aumentar los tipos, se ha visto que la defraudación aumentaba de una manera imponente; y hagamos constar una vez más que este es un impuesto que no se puede cobrar sin la colaboración del contribuyente”*.⁸⁴⁶

No sabemos si Franco conocía de primera mano la situación fiscal alemana. Sin embargo, sí que debía conocer la traducción de la “Hacienda Pública” de Eheberg, realizada por el ya citado Rodríguez Mata en 1929. En realidad, la evolución del impuesto personal sobre la renta en Prusia y Alemania se vio condicionada dramáticamente por la Primera Guerra Mundial. Describirlo como un sistema ideal o teóricamente perfecto no hace justicia a las dificultades que tuvo que afrontar que no eran comparables con las que podría encontrarse un impuesto personal sobre la renta en España. En principio, ante las necesidades financieras generadas por la contienda, con excepción del impuesto sobre las ganancias de la guerra (1916, regulado de nuevo en 1918), el Imperio alemán acudió fundamentalmente a los impuestos sobre el tráfico y sobre gastos y consumos. Por ejemplo, se estableció un impuesto general sobre el tráfico de mercancías y un impuesto sobre el consumo de carbón. Se modificaron las bases del impuesto sobre la cerveza para elevar su recaudación, se elevaron los gravámenes sobre vinos espumosos, así como los derechos aduaneros sobre el té y el café y se introdujo el impuesto sobre el vino, sobre aguas minerales y bebidas artificiales. Dicha política obedecía por un lado a la necesidad

⁸⁴⁶ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 15 de diciembre de 1932, n.º 276, p. 10229.

de generar ingresos fiscales de forma muy rápida para hacer frente a los pagos de la deuda pública pero también a que los impuestos directos eran las fuentes tributarias de los Estados, que estos necesitaban para atender sus crecientes necesidades financieras. De ahí que, al menos inicialmente, el Imperio alemán se abstuviese de establecer impuestos permanentes sobre la renta o el patrimonio, medida que en todo caso hubiese exigido una cuidadosa elaboración y negociación con los Estados. Sin embargo, *“la desgraciada terminación de la guerra, la revolución y el tratado de paz”*⁸⁴⁷ produjo un incremento tal de los gastos ordinarios y extraordinarios que no podían hacerse frente con las anteriores subidas de impuestos, y *“se abre camino la idea de que sin una transformación del total sistema tributario en el Imperio y sin la apelación a toda clase de fuentes tributarias asequibles no se podría evitar la quiebra financiera”*⁸⁴⁸. En 1919, además de una nueva subida de los impuestos ya existentes, se estableció un impuesto sobre el patrimonio, con grandes tipos de gravamen, cuya recaudación estaba destinada a amortizar la deuda pública. Pero es la Ley de 30 de marzo de 1920 la que vino a modificar radicalmente la distribución de fuentes tributarias hasta entonces existente entre el Imperio (“Reich”) y los Estados, ya que se atribuyó a aquel la potestad de regular tanto el impuesto sobre la renta como el impuesto sobre el rendimiento de los capitales mobiliarios, dejando a Estados y municipios la facultad de establecer recargos sobre los impuestos imperiales siempre que no se opusieran a las normas del Imperio o se autorizase expresamente por una Ley de este. Además de cesiones de los impuestos del Imperio (del propio impuesto sobre la renta, del de sucesiones o del de tráfico de mercancías, entre otros), las principales fuentes tributarias de los Estados y municipios pasaron a ser de nuevo los impuestos de producto, sobre la propiedad inmobiliaria y las explotaciones industriales. Según Eheberg, la Ley obligaba a los Estados a establecer y regular estos impuestos *“sin más limitación que la de que no han de tener el carácter de impuestos sobre la renta”*. La finalidad de esta norma era *“que con estos impuestos superpuestos al que grava las utilidades del capital, que se reserva el Imperio, se logre la diferenciación de gravámenes de la renta fundada, discriminación que no se tiene en cuenta en el impuesto general sobre la renta”*⁸⁴⁹. Por su parte, el citado impuesto sobre el patrimonio hacía de *“segundo impuesto diferenciador de la renta fundada”*.

⁸⁴⁷ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 167.

⁸⁴⁸ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 168.

⁸⁴⁹ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 238.

Como explica Eheberg⁸⁵⁰, el impuesto sobre la renta del Imperio tomo por modelo el impuesto prusiano si bien únicamente gravaba a las personas físicas quedando las jurídicas sujetas a un impuesto especial de sociedades por una ley de la misma fecha. El objeto del gravamen era la renta en un sentido más amplio que en las legislaciones de los diferentes Estados, ya que a diferencia de lo que sucedía en aquellos, no solo se gravaban las rentas de fuentes permanentes (propiedades territoriales, explotaciones industriales, capitales mobiliarios y rentas de trabajo personal) sino también las ganancias obtenidas en negocios aislados no ejercidos profesionalmente (que Eheberg denomina “*ganancia de especulación*”), subsidios o ganancias de lotería. En cambio, no estaban sujetas al impuesto las adquisiciones de capital por título de herencia o por seguro de vida o accidentes. Estaban sujetos tanto los nacionales alemanes (en tanto no residieran por más de dos años en el extranjero) como los extranjeros que residiesen en Alemania por más de seis meses, y los no residentes que obtuviesen rentas de fuente alemana. La base del impuesto se determinaba deduciendo los gastos de adquisición y ciertas cargas personales. La estimación de la base imponible se hacía a partir de la declaración del contribuyente que era obligatoria para todos aquellos cuya renta excediese de 3.000 marcos, incluida la del cónyuge e hijos menores de edad que viviesen en compañía de sus padres.

En un primer momento la escala de gravamen empezaba en el 10% para los primeros 1.000 marcos de renta, con un mínimo exento de 1.500 marcos. Este mínimo se incrementaba en 500 marcos por cada persona a cargo del contribuyente (700 marcos si la renta total no excedía de 10.000 marcos). El tipo máximo de gravamen era del 60% para rentas que excediesen de 500.000 marcos. Por Decreto de 24 de marzo de 1921 se produjo una primera elevación de los tipos de forma que el máximo ya aplicaba a partir de los 400.000 marcos. Posteriormente, debido a la devaluación del marco frente al dólar⁸⁵¹ se fue modificando la escala de gravamen, de modo que el tipo mínimo del 10% se aplicaba a partir de 100.000 marcos de renta imponible con un mínimo exento de 400.000 marcos en 1922. Debido a este fenómeno se introdujo la obligación de pagar el impuesto en billetes por su equivalencia con el valor oro, y en 1924 se sustituye el impuesto sobre la renta por el “*sistema tributario de necesidad*”. Bajo esta figura se

⁸⁵⁰ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 316-317.

⁸⁵¹ Según Eheberg, el 9 de julio de 1923 un dólar equivalía a 180.000 marcos y el 29 de septiembre del mismo año a 142.000 millones de marcos.

clasifica a los contribuyentes en cuatro categorías. En las de asalariados y perceptores de utilidades de capital, el impuesto se recauda por retención del pagador a un tipo del 10% sobre el ingreso bruto. En las categorías de industriales y agricultores y de profesionales y grandes arrendadores de inmuebles, el gravamen se aplicaba sobre la renta bruta o la cifra de ventas permitiéndose en algún caso la deducción de gastos, pero a tanto alzado fijado por el Gobierno. A partir de agosto de 1925 se restablece el impuesto sobre la renta con la siguiente escala de gravamen:

| Renta | Tipo |
|---|-------|
| Para los primeros 8.000 marcos o fracción | 10% |
| 4.000 marcos siguientes o fracción | 12,5% |
| 4.000 marcos siguientes o fracción | 15% |
| 4.000 marcos siguientes o fracción | 20% |
| 8.000 marcos siguientes o fracción | 25% |
| 18.000 marcos siguientes o fracción | 30% |
| 34.000 marcos siguientes o fracción | 35% |
| Sobre el exceso | 40% |

El mínimo exento era de 1.300 marcos, que se elevaba en 100 marcos cuando el contribuyente estaba casado y en otros 100 marcos por el primer hijo, y sucesivamente en 180, 360, 540 y 720 por cada uno de los siguientes. Cuando la renta no excedía de 10.000 marcos se eximían otros 720 marcos. Para los contribuyentes cuya renta no excediese de 30.000 marcos se podían obtener deducciones por enfermedad, accidentes, etc. Bajo esta nueva ley, se introducía la estimación por el consumo del contribuyente cuando este estuviese en “*manifiesta oposición*” con la base de gravamen siempre que la cifra de consumo excediese de 15.000 marcos anuales.

En su obra Eheberg se refería al extraordinario aumento de la ocultación “*según la opinión general*” y a la “*extraordinaria emigración de capitales*”⁸⁵² experimentada en Alemania desde la terminación de la Primera Guerra Mundial. Eheberg además apuntaba las causas a que obedecía el fenómeno: la cuantía muy elevada de los tipos de gravamen,

⁸⁵² Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 232.

“el relajamiento de la moral que se observa en todo periodo revolucionario” y “la repulsa” contra la situación política de la época.

Sin embargo, el problema del fraude fiscal en Alemania no era un problema coyuntural derivado de la derrota alemana en la Primera Guerra Mundial, sino que se venía observando, como ya hemos comentado, desde la introducción del impuesto sobre la renta en los diferentes Estados alemanes a finales del siglo XIX. Para el autor alemán, la causa de ese fenómeno era que el impuesto sobre la renta se tenía que apoyar necesariamente en la declaración del contribuyente el cual adolecía de la conciencia o moral tributaria necesarias. Por este motivo, porque *“no se puede contar en general con la escrupulosidad del contribuyente en cuestiones tributarias”*⁸⁵³, la obligación de declaración del contribuyente debía establecerse con carácter coactivo, con sanciones eficaces y medidas de control (tales como el examen de los libros y empresas del contribuyente).

En una intervención en las Cortes en marzo de 1932, que ya hemos citado anteriormente, el Ministro Carner se refería a la *“realidad histórica”* del *“pueblo”* *“con sus prejuicios, con sus ideas, con sus hábitos, con una cantidad enorme de analfabetos, con una falta de preparación para la vida ciudadana extraordinaria, (...)”*, *en definitiva, a la existencia de un sustrato social poco favorable para la introducción del impuesto personal*⁸⁵⁴. Tienen estas palabras el mismo tono que las de Eheberg⁸⁵⁵, cuando sostenía que para establecer la exacción única era necesario que aumentase *“el patriotismo, la ilustración y el sentido de la comunidad de los contribuyentes”*.

Por otro lado, la otra gran causa de la prudente posición del diputado Franco respecto a la reforma del sistema de impuestos directos, como era la falta de capacidad de la Administración para conocer y determinar la renta imponible de las personas sujetas al impuesto personal, también la encontramos expresada por Eheberg, como un grave inconveniente de la introducción del citado impuesto como impuesto ideal y único. Según el autor alemán, la falta de ese conocimiento y, por tanto, la posibilidad de valorar erróneamente la renta del contribuyente en un sistema de impuesto único podía dañar mucho más al contribuyente y por tanto constituir un acicate mayor para la defraudación. Así pues, el temor al fraude fiscal y la consiguiente reducción de la recaudación tributaria, que se podía derivar de la implantación del impuesto general sobre la renta, que

⁸⁵³ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 311.

⁸⁵⁴ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 31 de marzo de 1932, n.º 147, p.4924.

⁸⁵⁵ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 216.

advertimos en las palabras de Cambó, Franco y Carner, encontraba su justificación en la experiencia alemana y el análisis de Eheberg.

En su discurso de presentación de la Ley de Presupuestos de 1932 (en febrero de 1932) el Ministro Carner es muy claro al afirmar que la introducción de la contribución general sobre la renta sería “catastrófica”⁸⁵⁶ para la Hacienda de la República, haciendo precisamente alusión a la experiencia en otros países. Posteriormente, en octubre (en la presentación de la Ley de Presupuestos de 1933), precisa que se opone a una “*reforma radical y absoluta*” de la Hacienda del Estado, teniendo en cuenta no solo la falta de preparación de la Administración y del contribuyente (los mismos motivos que alegaba Eheberg), sino una vez más la experiencia de la introducción del impuesto personal sobre la renta en otros países. Asimismo, la oposición a esa reforma radical que sustituyese los impuestos directos de producto por un impuesto personal, tomando como ejemplo el panorama internacional, se refleja en las palabras del diputado Fatras, en su intervención durante el debate del Artículo 18 del Proyecto de Ley de la CGR, cuando reconocía que no se podían suprimir todos los impuestos de producto porque “*he dicho antes que en los Estados modernos esto no es posible*”⁸⁵⁷.

El Ministro Carner y el diputado Franco al defender el mantenimiento de los impuestos de producto reconocían la necesidad de modificarlos. Sin embargo, en su opinión, no se trataba solo de disminuir el gravamen, dado que su coexistencia con el impuesto personal implicaba una doble tributación; sino que, como Franco manifestó en el debate sobre la tarifa de la Contribución General sobre la Renta⁸⁵⁸, el Gobierno debía transformar los impuestos de producto para que los mismos tuvieran en cuenta las circunstancias personales del contribuyente y se aproximasen a los impuestos cedulares de otras legislaciones: “*El pensamiento del Ministro de Hacienda y de los demás Ministros de la República que le sucedan ha de ser el de ir transformando de una manera paulatina nuestros impuestos de producto, considerando dentro de ellos las circunstancias que concurran en el contribuyente, procurando una "disminución" en los mismos según sus*

⁸⁵⁶ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 20 de febrero de 1932, n.º 120, p. 3932.

⁸⁵⁷ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 15 de diciembre de 1932, n.º 276, p. 10228.

⁸⁵⁸ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 15 de diciembre de 1932, n.º 276, p. 10229.

distintas categorías, y aproximándolos a lo que son los impuestos cedulares en otras legislaciones”⁸⁵⁹.

En este sentido resulta interesante la evolución que se observa en el sistema italiano. Como en Alemania, durante la guerra se incrementaron mucho los impuestos existentes, tanto los que gravaban el tráfico y el consumo, como el impuesto sobre la renta ya mencionado. Además, se establecieron nuevos impuestos como el de ganancias de la guerra y el de guerra propiamente dicho. Pero a la finalización de la Primera Guerra Mundial se llevó a cabo, según Eheberg, una transformación radical del impuesto sobre la renta, así como se suprimieron la contribución territorial y los impuestos extraordinarios creados durante la guerra, en virtud de la Ley de 24 de noviembre de 1919. El nuevo impuesto aprobado en Italia en 1919 estaba compuesto por un impuesto normal y un impuesto complementario. El impuesto normal aplicaba tanto a personas físicas como a sociedades con ánimo de lucro. Se diferenciaban las rentas en cuatro grupos, a las que aplicaban diferentes tipos de gravamen. El primero de ellos (la llamada cédula A) a su vez se dividía en tres secciones: rentas de capitales mobiliarios, propiedades urbanas y rústicas, que quedaban sujetas al tipo del 18%. Las rentas de industria y comercio (rentas mixtas) quedaban sujetas a un tipo del 15%. Las rentas de sueldos, trabajo y profesiones liberales tributaban al 12% y las rentas de empleados públicos al 9%. En estos tres últimos grupos se eximían las rentas que no excediesen de 1.200 liras. Cuando la renta fuese mayor pero no excediese de 1.300 liras, se eximían 1.000. A medida que la renta iba creciendo se eximía un importe menor.

Por otro lado, el impuesto complementario gravaba la renta total, previa la deducción de todos los gastos de adquisición de esta y los intereses de deudas. Solo estaban sujetas las personas físicas. Además de las rentas anteriormente mencionadas se consideraban renta gravable *“los ingresos no periódicos de toda especie, con excepción de las adquisiciones por herencia, donaciones e indemnizaciones por seguros de vida”*. Se contemplaba un mínimo exento de 3.000 liras. En rentas superiores, se eximían de gravamen 1.500 liras. Para el cálculo del impuesto se tenían en cuenta las circunstancias personales del contribuyente dado que se permitía la deducción de 1/30 de la renta por cada miembro de la familia (entre un mínimo de 600 y un máximo de 1.500 liras). Además, los solteros que tuviesen una renta de al menos 6.000 liras, sufrían un recargo del 20%. Las rentas de

⁸⁵⁹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 15 de diciembre de 1932, n.º 276, p. 10229.

empleados públicos solo tributaban sobre $\frac{3}{4}$ partes. Esta parte del impuesto se liquidaba en base a una escala de tipos progresivos conforme a la siguiente escala:

| Renta | Tipo |
|----------------------------|--------|
| 1.500 liras | 1% |
| 5.000 liras | 1,69% |
| 10.000 liras | 2,28% |
| 20.000 liras | 3,08% |
| 50.000 liras | 4,53% |
| 100.000 liras | 6,19% |
| 300.000 liras | 8,36% |
| 500.000 liras | 12,43% |
| 1.000.000 liras | 16,80% |
| 2.000.000 liras | 22,69% |
| Superior a 2.500.000 liras | 25% |

Como manifestó Carner en el debate que siguió a la presentación del Proyecto de Ley de la Contribución General sobre la Renta, en octubre de 1932, la vigencia de la contribución citada y los otros impuestos de producto que gravaban las fuentes de renta de la propiedad territorial (rústica y urbana), de la industria y del comercio, era uno de los factores que obligaba a establecer en el nuevo impuesto una base mínima muy alta y una tarifa con tipos muy moderados, para evitar que una gran masa de contribuyentes quedasen sujetos a una doble imposición. Según el Gobierno esta doble imposición habría sido injusta salvo que en la propia ley se hubiesen hecho discriminaciones en función del tipo de renta, lo que para Carner habría añadido más complejidad a la ley y habría dificultado su implantación: *“Pero, además, no es esto solo; en cuanto se extienda la base, es decir, cuando se amplie la base, la organización del impuesto se complica. A las rentas superiores a cien mil pesetas podemos someterlas a una sobretasa, mientras sea moderada; podemos infligirles la injusticia de la doble imposición. Pero en cuanto descendáis la base de imposición, y en vez de partir de la base de 100.000 pesetas tomáis por ejemplo la de 50.000, ya comenzáis a invadir áreas de las rentas de trabajo de*

*profesiones liberales, de otros sectores de contribuyentes y de sectores sociales de economía familiar distinta, y no puede mantenerse sin notoria injusticia el principio simplista de la doble imposición que campea en la ley presentada. Hubiera debido entrarse en el estudio de las discriminaciones que se encuentran en la mayor parte de las leyes extranjeras. Pero entonces hubiéramos debido cambiar toda la estructura de la ley y dificultado enormemente su implantación. Si hubiésemos de hacer la implantación del impuesto sobre la Renta bajando la base inferior y yendo al estudio de todas las diversas discriminaciones, comprometeríamos gravemente la rápida implantación del impuesto”.*⁸⁶⁰

Posteriormente, en diciembre de 1932, en los debates sobre la aprobación de la Ley del nuevo impuesto y de la de Presupuestos de 1933, encontramos como tanto el Ministro como el diputado Franco se decantan por una de las fórmulas propuestas por Eheberg para discriminar la tributación de las diferentes fuentes de renta: Dado que la Contribución General sobre la Renta era un “*impuesto superpuesto*”⁸⁶¹ o “*complementario*”⁸⁶² a los de producto, a medida que se vaya bajando la citada base mínima y se extienda el impuesto a más contribuyentes, “*habrá que discriminar la parte de los productos que está contenida hoy en el impuesto sobre la renta.*”⁸⁶³. Como se deduce de la cita anterior, el Ministro sabía que esa discriminación entre rentas ya se aplicaba en otros ordenamientos tributarios, por ejemplo, el italiano al que nos hemos referido en detalle.

En su “Hacienda Pública” Eheberg se refiere a algunos Estados alemanes (Baviera y Württemberg, así como al de Baden) e incluso al propio Imperio, en los que, al establecerse el impuesto general sobre la renta, suprimieron el impuesto sobre las rentas del trabajo y conservaron, reduciendo los tipos de gravamen, la contribución territorial de rústica y urbana, la industrial y el impuesto sobre las rentas del capital, al objeto de discriminar el gravamen de la renta fundada. Parece que Eheberg⁸⁶⁴ llegó a la conclusión de que “*el modo más sencillo y rápido*” de alcanzar los citados fines, en aquellos Estados

⁸⁶⁰ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 18 de octubre de 1932, n.º 242, p. 8944.

⁸⁶¹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 22 de diciembre de 1932, n.º 283, p. 10650.

⁸⁶² Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 15 de diciembre de 1932, n.º 276, p. 10229.

⁸⁶³ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 15 de diciembre de 1932, n.º 276, p. 10222.

⁸⁶⁴ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 301.

que se hubiese desarrollado el sistema de impuestos de producto hasta completarlo (como era el caso de España), era optar por el mantener los impuestos de producto con las modificaciones antes apuntadas: suprimir el gravamen real sobre la fuente correspondientes a rentas del trabajo y, con carácter general, disminuir los tipos y cuotas de gravamen y reformar “*otros detalles*”. Además, desde el punto de vista recaudatorio, los rendimientos de dichos impuestos ya eran conocidos a diferencia de lo que sucedería al implantar un nuevo impuesto como el de patrimonio.

Es tal la similitud entre las posiciones adoptadas y los conceptos manejados al enfocar la personalización del sistema tributario español, y las ideas de Eheberg, que cabe pensar que la misma obedeciese a que en este punto Carner y Franco estuviesen apoyándose en la doctrina alemana recientemente traducida. La “Hacienda Pública” de Eheberg contenía, además, como estamos viendo, información muy detallada en sus apéndices sobre la evolución histórica y contemporánea de los ordenamientos tributarios de los Estados más relevantes. De ahí que quepa concluir que cuando el Ministro Carner, Franco u otros diputados se estuviesen refiriendo a la experiencia de la introducción del impuesto personal sobre la renta en otros países, en realidad tuviesen en mente las opiniones de Eheberg o, al menos, sus observaciones sobre dichos ordenamientos tributarios.

En esencia, en las intervenciones parlamentarias de Franco encontramos formulada la misma tesis de los autores del Dictamen de 1927, pero también la misma que Eheberg defendió en su “Hacienda Pública” al referirse a los defectos del ideal del impuesto único sobre la renta: la de la resistencia a sustituir los antiguos impuestos de producto por una contribución personal y única sobre la renta y, en cambio, la de la necesidad de mantener junto al impuesto personal sobre la renta dichos impuestos si bien mejorados.

3.3.4.3 *La carga impositiva*

Resulta muy relevante al objeto de recrear la Ley de la Contribución General sobre la Renta española, tener en cuenta la evolución de los sistemas impositivos europeos (y también de Estados Unidos) en los años inmediatamente precedentes a los debates en las Cortes Constituyentes españolas.

Como explica Eheberg⁸⁶⁵, los progresos de los sistemas tributarios europeos en el sentido de una mayor personalización de los impuestos directos, centrada en la introducción del impuesto personal sobre la renta de las personas físicas (aunque también jurídicas), fueron

⁸⁶⁵ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 158 y 238.

sometidos a una dura prueba durante la Primera Guerra Mundial, y experimentaron aún mayores tensiones después de la misma, debido al cierre o reducción de muchas fuentes de ingresos públicos, y al incremento de los gastos públicos, sobre todo los de personal y los intereses de la deuda pública. Ello dio lugar no solo a la elevación de los impuestos existentes sino a la creación de nuevos impuestos como los impuestos sobre las ganancias de guerra, que tenían como objeto gravar el aumento de la renta o del patrimonio obtenido durante o a consecuencia de la guerra. Se establecieron tanto en países beligerantes como en los que habían permanecido neutrales (con la excepción de España, donde el Proyecto Alba de 1916, para gravar los beneficios extraordinarios obtenidos por sociedades y personas físicas a raíz de la guerra fue rechazado por las Cortes), con cuotas elevadas que fueron subidas aún más, pero con una vigencia temporal.

Ya hemos tenido ocasión de detenernos en los sistemas alemán e italiano en apartados anteriores. Francia, Gran Bretaña y Estados Unidos, también como consecuencia del diferente impacto económico de la Primera Guerra Mundial, siguieron patrones diferentes.

Según Eheberg, el sistema de impuestos de producto francés se mantuvo “*en esencia*”⁸⁶⁶ hasta principios del siglo XX. Como resultado de ello, en 1908, del rendimiento total de los impuestos, los directos representaban el 28%, los impuestos de tráfico el 21% y los de consumo y derechos aduaneros el restante 51%. Según Eheberg⁸⁶⁷, en Francia en mayor grado que en Inglaterra, los impuestos recaían sobre las clases inferiores y media. “*Nadie discutía la necesidad de reforma de estos antiguos impuestos, pero la aprobación de la reforma era en Francia extraordinariamente difícil*”⁸⁶⁸. En 1907 el Ministro de Hacienda Caillaux volvió a presentar un proyecto de impuesto sobre la renta que procuraba la sustitución de los antiguos impuestos de producto por el impuesto general sobre la renta descompuesta en sus diversos elementos. Según Beneyto⁸⁶⁹, trataba de “*combinar los sistemas inglés y alemán para adaptarlos a las condiciones francesas*”, adoptando la retención en la fuente, la discriminación de rentas (en siete cédulas) y un impuesto complementario sobre las grandes rentas. Parece, según Beneyto, que este proyecto fue aprobado en 1909. No obstante, todavía en 1914 (por una Ley de 29 de

⁸⁶⁶ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 238.

⁸⁶⁷ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 150.

⁸⁶⁸ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 238.

⁸⁶⁹ Beneyto Perez, J., y de Torres Martinez, M., *El Impuesto sobre la Renta. Historia, Derecho Comparado, Técnica y Legislación Española Vigente*, cit., p.56.

marzo de 1914) se intenta una reforma de los impuestos de producto, en concreto del impuesto territorial de rústica y de urbana y del de utilidades del capital. El primero de ellos, que continuaba siendo un impuesto de cupo, se transforma en impuesto de cuota. “Después de grandes luchas”⁸⁷⁰ se aprueba por Ley de 15 de julio de 1914 el impuesto general sobre la renta “con lo que por primera vez se rompe en Francia el sistema de la imposición en atención a los signos externos y caracteres objetivos”. Según Beneyto⁸⁷¹, dicha ley fue en realidad una modificación de la de Caillaux.

En Francia, durante la Primera Guerra Mundial, las zonas más industrializadas fueron ocupadas por las tropas alemanas y se produjo un decaimiento de la industria y el comercio. En 1916 se establecieron el impuesto sobre las ganancias de la guerra y el impuesto extraordinario de guerra, al que Eheberg⁸⁷² califica como “impuesto militar”. Además, se duplicaron los impuestos sobre minas, carruajes, caballerías, billares, sociedades de recreo, etc; y se incrementaron los impuestos de consumos y especiales (sobre bebidas alcohólicas, azúcar, artículos farmacéuticos y coloniales, entre otros). El impuesto sobre herencias y donaciones también fue objeto de una importante elevación. Como el incremento de recaudación era insuficiente para cubrir los gastos ordinarios, además de incrementar los impuestos existentes y establecer otros nuevos (el impuesto sobre la achicoria, sobre las pólizas de seguros, timbre sobre pesas y medidas, etc); se modificó el impuesto sobre la renta elevando los tipos de gravamen y disminuyendo las deducciones. Estaban sujetas al impuesto todas las personas físicas cuya renta excediese de 5.000 francos (4.265 pesetas), aunque este mínimo se bajó a 3.000 francos por las necesidades recaudatorias. De la renta se deducían 2.000 francos cuando el contribuyente estuviese casado, y otros 1.000 o 1.500 por cada persona a su cargo. El tipo máximo del impuesto era del 2% aplicable a partir de los 25.000 francos de renta (21.325 pesetas). Además, el contribuyente también podía aplicar deducciones en la cuota por personas a su cargo. En julio de 1917 se complementó el impuesto general sobre la renta con otro impuesto cedular que contemplaba impuestos parciales sobre seis fuentes de renta⁸⁷³ y que sustituyeron desde enero de 1918 a la contribución personal y mobiliaria, al impuesto

⁸⁷⁰ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 238.

⁸⁷¹ Beneyto Pérez, J., y de Torres Martínez, M., *El Impuesto sobre la Renta. Historia, Derecho Comparado, Técnica y Legislación Española Vigente*, cit., p.57.

⁸⁷² Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 163.

⁸⁷³ Ingresos de propiedades edificadas y no edificadas (rústica y urbana), ingresos de capitales mobiliarios, beneficios industriales y comerciales, beneficios de la explotación agrícola, ingresos por sueldos, salarios, pensiones, y rentas vitalicias; y beneficios de las profesiones liberales.

de puertas y ventanas y a la contribución industrial. Haciendo referencia a la resistencia francesa a abandonar el sistema de impuestos de producto, Beneyto⁸⁷⁴ comenta que “*parece ser que solo la espuela de guerra y la inminencia aflictiva han sido capaces de poner en vigor el impuesto reditual*”.

De acuerdo con la Ley de 25 de junio de 1920, que modifica el impuesto sobre la renta, se eximen los primeros 6.000 francos de renta (2.673,6 pesetas). Además, se reducían 3.000 francos por el contribuyente casado o viudo con hijos a su cargo, más 2.000 francos por cada hijo menor de 21 años. Si en su regulación inicial de 1914 el tipo de gravamen máximo era del 2% y aplicaba a rentas superiores de 25.000 francos, tras la reforma, el tipo era del 50% aplicándose de forma degresiva a tramos de renta por encima de 6.000 francos. En el primer tramo (de 6.000 a 20.000 francos) se aplicaba la tarifa por 1/25. En el siguiente (20.000 a 30.000, en pesetas entre 8.912 y 13.368) se aplicaba por 2/25. En las siguientes fracciones de 10.000 francos hasta 100.000 francos (44.560 pesetas) se aumentaba 1/25. Posteriormente las fracciones eran de 25.000 francos hasta llegar a los 400.000 francos (178.240 pesetas), y después de 50.000 hasta llegar a los 550.000 (245.080 pesetas). En base a ello hemos completado la escala facilitada por Eheberg⁸⁷⁵, que solo había calculado ciertos tramos:

| Renta (Francos) | Tipo |
|------------------------|------|
| Entre 6.000 y 20.000 | 2% |
| Entre 20.000 y 30.000 | 4% |
| Entre 30.000 y 40.000 | 6% |
| Entre 40.000 y 50.000 | 8% |
| Entre 50.000 y 60.000 | 10% |
| Entre 60.000 y 70.000 | 12% |
| Entre 70.000 y 80.000 | 14% |
| Entre 80.000 y 90.000 | 16% |
| Entre 90.000 y 100.000 | 18% |

⁸⁷⁴ Beneyto Perez, J., y de Torres Martinez, M., *El Impuesto sobre la Renta. Historia, Derecho Comparado, Técnica y Legislación Española Vigente*, cit., p.58.

⁸⁷⁵ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodriguez Mata, cit., p. 323.

| | |
|------------------------------|-----|
| Entre 100.000 y 125.000 | 20% |
| Entre 125.000 y 150.000 | 22% |
| Entre 150.000 y 175.000 | 24% |
| Entre 175.000 y 200.000 | 26% |
| Entre 200.000 y 225.000 | 28% |
| Entre 225.000 y 250.000 | 30% |
| Entre 250.000 y 275.000 | 32% |
| Entre 275.000 y 300.000 | 34% |
| Entre 300.000 y 325.000 | 36% |
| Entre 325.000 y 350.000 | 38% |
| Entre 350.000 y 375.000 | 40% |
| Entre 375.000 y 400.000 | 42% |
| Entre 400.000 y 450.000 | 44% |
| Entre 450.000 y 500.000 | 46% |
| Entre 500.000 y 550.000 | 48% |
| Exceso sobre 550.000 francos | 50% |

Según Beneyto⁸⁷⁶, el impuesto gravaba la totalidad de las rentas que hubiesen beneficiado el año precedente al patrimonio individual, siendo la base imponible la renta neta con deducción de intereses de deudas y los impuestos directos que continuaban existiendo. La determinación de la base se hacía por declaración del contribuyente controlada por la Administración. Como consecuencia de estas medidas, en lo que se refiere al incremento de recaudación obtenido, la proporción de los impuestos indirectos representaba el 55%, teniendo en cuenta los impuestos directos temporales por la guerra, y a más del 70% si se eliminan los mismos. Para Eheberg, la legislación tributaria francesa de la época de la guerra es “*una obra inarmónica y a remiendos*” cuyo único objetivo era incrementar la

⁸⁷⁶ Beneyto Perez, J., y de Torres Martinez, M., *El Impuesto sobre la Renta. Historia, Derecho Comparado, Técnica y Legislación Española Vigente*, cit., p.58.

recaudación apartándose de los postulados de *“la política tributaria social”*. El rendimiento del impuesto previsto para 1921 ascendía a 800 millones de francos (442,8 millones de pesetas).

Según el resumen facilitado por Eheberg⁸⁷⁷, bajo el “Income Tax” inglés, regulado por la “Consolidated Income Tax Act” de 1918 y la “Finance Act” de 1920, todas las rentas, de trabajo o de capital, se gravaban al mismo tipo, pero en el caso de las primeras se podía deducir en la base imponible una décima parte de su importe con un máximo de 200 libras. Además, las primeras 135 libras (3.144,15 pesetas) de renta imponible estaban exentas. Asimismo, existían reducciones de la base imponible por la esposa, los hijos y otros familiares dependientes (siempre que no tuviesen rentas por encima de un cierto importe). Para determinar la base o renta imponible se podían deducir de los ingresos los gastos incurridos para su obtención. En el caso de que el impuesto se recaudase por retención, para poder aplicar las citadas deducciones (reducciones en la base imponible) era necesario hacer una declaración complementaria.

El impuesto seguía aplicando tanto a las personas jurídicas como a las físicas, pero en el caso de las segundas las primeras 225 libras se gravaban al 50% de la cuota. Esta se fijaba en la Ley de presupuestos. En la de 1920, el tipo era de 6 chelines por libra (un 30%).

Las personas físicas estaban sujetas además al “Super-tax” sobre la renta que excediese de 2.000 libras (46.580 pesetas), a tipos de gravamen crecientes que iban desde el 7,5% (entre 2.000 y 2.500 libras, la cuota era de 1 chelín y 6 peniques por libra), hasta el 30% (para una renta por encima de 30.000 libras, equivalentes a 698.700 pesetas, la cuota era de 6 chelines por libra).

La escala completa la reproducimos en la tabla siguiente, conforme a los datos facilitados por Eheberg:

| Renta (Libras) | Tipo equivalente |
|---------------------|------------------|
| Entre 2.000 y 2.500 | 7,5% |
| Entre 2.500 y 3.000 | 10% |
| Entre 3.000 y 4.000 | 12,5% |
| Entre 4.000 y 5.000 | 15% |

⁸⁷⁷ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 320.

| | |
|-----------------------------------|-------|
| Entre 5.000 y 6.000 | 17,5% |
| Entre 6.000 y 7.000 | 20% |
| Entre 7.000 y 8.000 | 22,5% |
| Entre 8.000 y 20.000 | 25% |
| Entre 20.000 y 30.000 | 27,5% |
| Por el exceso sobre 30.000 libras | 30% |

Por su configuración técnica el “Income Tax” siempre se había adaptado con facilidad a las necesidades del presupuesto. Como consecuencia de las anteriores modificaciones, como señala Eheberg, la capacidad de recaudación del impuesto sobre la renta se incrementó de forma extraordinaria: en concreto en más de un 600% entre 1912 y 1919, pasando de 47,2 millones de libras (1.270,1 millones de pesetas) a 295,2 millones (en pesetas 7.943,8 millones) en 1918-19⁸⁷⁸. No resulta exagerado el comentario de Beneyto⁸⁷⁹: *“La Guerra Grande de 1914-18 ha puesto a prueba la docilidad del income tax y ha revelado con carácter majestuoso su necesidad absoluta y su conveniencia indeclinable. Con la convicción que respalda los hechos, pueden repetirse las palabras de Lloyd George acerca de que el income tax «instituido en su origen como expediente temporal, es hoy, en realidad, el centro de nuestro sistema fiscal»”*.

Finalmente en Estados Unidos, según comenta Rodríguez Mata en sus notas a la traducción de Eheberg⁸⁸⁰, por Ley de 2 de junio de 1924 se modifica el impuesto sobre la renta en Estados Unidos. El tipo se reduce al 6% pero para los primeros 4.000 dólares (30.040 pesetas) era del 2% y para los siguientes 4.000 del 4%. Se incrementan las deducciones por hijo a 4.000 dólares. Además, *“se atenúa también el gravamen para la renta ganada en el 25% del impuesto”*, considerándose como renta ganada toda la que no exceda de 5.000 dólares. El “sur-tax” pasa a aplicarse solo para rentas que excedan de 10.000 dólares (75.100 pesetas) con tipos de gravamen progresivos del 1 al 40%, más bajos que antes de la reforma.

⁸⁷⁸ En pesetas, según el tipo de cambio aplicado por Rodríguez Mata, unos 7.445 millones de pesetas.

⁸⁷⁹ Beneyto Pérez, J., y de Torres Martínez, M., *El Impuesto sobre la Renta. Historia, Derecho Comparado, Técnica y Legislación Española Vigente*, cit., p.51.

⁸⁸⁰ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 324.

La comparación entre la carga tributaria derivada de la tributación directa en España y en otros países europeos, al menos en lo que se refiere a las rentas altas, estuvo siempre presente en las iniciativas y discusiones de los legisladores españoles del periodo al que nos venimos refiriendo, si bien no siempre se sacaban de ella las mismas conclusiones.

Como hemos reseñado previamente, en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de Impuestos sobre Rentas y Ganancias, el supuesto carácter más gravoso de la tributación en otros países del entorno se utilizaba por el Ministro Calvo Sotelo como argumento para justificar la progresividad del impuesto y el mayor sacrificio exigible a las clases altas.

Por el contrario, el Ministro Carner justificaba la tarifa muy modesta de la CGR porque dado que el impuesto tenía que coexistir con los impuestos de producto, y que las mismas rentas ya estaban sujetas a estos últimos, de establecerse tipos de gravamen más altos, la imposición total podría ser más elevada que en Francia, Alemania e Inglaterra: “ (...) *el impuesto tiene que ser muy módico, porque os aseguro que si fuese algo más excesivo, podría resultar que, sumados el impuesto de Utilidades y los demás a que las personas pueden estar sujetas, con la imposición del impuesto sobre la Renta diese una cifra total de imposición superior a los impuestos sobre la Renta que en la actualidad tienen las naciones que han hecho la guerra: Francia, Alemania, Inglaterra. Como decía, hay en la contribución de Utilidades tipos que llegan a un 30 por 100, y si aumentáis este impuesto, entonces vais a una forma de imposición que llega a lo máximo a que asciende en los países extranjeros que tienen esas imposiciones y esos impuestos por haber sufrido las consecuencias de la guerra*”⁸⁸¹

Pero sin duda, donde la referencia a la imposición en otros países se manifiesta de forma más detallada es en el debate ya mencionado sobre el artículo 18 del Proyecto de Ley de la CGR, que establecía la tarifa del gravamen, protagonizado entre los diputados Franco y Fatras⁸⁸². Este segundo se refería a los tipos aplicables en Alemania, en virtud de la Ley de 1920; esto es, según la información mencionada por el diputado, el 10% a partir de 10.000 marcos, el 25% para rentas de 50.000 marcos, el 30% para rentas de 150.000 marcos, para 200.000 marcos, el 35%, y así hasta el 60%. Asimismo, se refiere a las tarifas del impuesto personal francés (establecido en 1916), que son más altas que las del español, a pesar de que en Francia también existían otros impuestos directos. De 6.000 a

⁸⁸¹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 18 de octubre de 1932, n.º 242, p. 8944.

⁸⁸² Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 15 de diciembre de 1932, n.º 276, p. 10230-31.

20.000 francos (5.118 a 17.060 pesetas), el 2%, 100.000 francos (85.300 pesetas), el 20%; 400.000, el 44%; 500.000 francos (426.500 pesetas), el 48%, y más de 550.000, el 50%. Continuaba el diputado refiriéndose a las leyes de 1916 y 1921 de los Estados Unidos, que, según él, establecían una escala del 1% al 50% empezando en los 6.000 dólares (30.180 pesetas), y al “sur tax”, que gravaba la renta desde los 10.000 dólares (50.300 pesetas) en adelante con una tarifa del 1 al 40%. Asimismo, en Inglaterra además del Income Tax, con sus cinco cédulas, el diputado Fatras alegaba que también aplicaba un impuesto con una escala superior a la de la CGR puesto que por el “Super-tax” las rentas superiores a 2.000 libras (46.850 pesetas) estarían sujetas al 7,50% pudiendo llegar hasta el 30%.

A la vista de que, en otros países comparables, los tipos de gravamen eran significativamente más altos y aplicaban a partir de mínimos sensiblemente más bajos, en su voto particular⁸⁸³ el diputado Fatras, aun aceptando el mínimo exento de 100.000 pesetas, solicitaba que se doblasen los tipos de gravamen previstos en el Proyecto de Ley presentado a las Cortes Constituyentes mediante Decreto de 13 de octubre de 1932 (Gaceta de Madrid de 16 de octubre), que eran los siguientes:

| Renta imponible | Tipo |
|---------------------------------------|-------|
| De 100.001 a 120.000 ptas. | 1% |
| De 120.000,01 a 150.000 ptas. | 1,43% |
| De 150.000,01 a 200.000 ptas. | 2,00% |
| De 200.000,01 a 250.000 ptas. | 2,78% |
| De 250.000,01 a 300.000 ptas. | 3,42% |
| De 300.000,01 ptas. a 400.000 ptas. | 3,97% |
| De 400.000,01 ptas. a 500.000 ptas. | 4,86% |
| De 500.000,01 ptas. a 750.000 ptas. | 5,57% |
| De 750.000,01 ptas. a 1.000.000 ptas. | 6,84% |
| De más de 1.000.000 en adelante | 7,70% |

⁸⁸³ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 9 de diciembre de 1932, n.º 273, Apéndice Tercero. p. 1.

Para Franco la comparación con los tipos de gravamen del impuesto vigente en Alemania no era justa puesto que la escala citada por Fatras era la que había estado en vigor a partir de 1920 en un periodo de máxima inflación en Alemania, habiendo sido reducida posteriormente. Además, alegaba Franco, el impuesto sobre la renta había sido, tanto en los Estados como, después de la reforma de 1920, en el Imperio, un *“impuesto global”*, *“porque abraza todas las categorías de renta que en España son gravadas por los impuestos de producto”* sin que dichas rentas estuviesen asimismo sujetas a otros impuestos. Además, el impuesto alemán tenía *“un mínimo exento bastante importante”* y *“toda una serie de desgravaciones por multitud de conceptos”* (por número de hijos, personas a cargo del perceptor de la renta y otras circunstancias familiares) de forma que la escala de gravamen se aplicaba sobre una renta más reducida. Concluía Franco que el impuesto alemán era *“mucho más moderado”*.

En cuanto a los sistemas inglés y francés, Franco también rechazaba la comparación pues si bien en esos Estados el impuesto sobre la renta también era complementario del *“sistema de impuestos cedulares”*, que gravaban por separado todas las categorías de rentas también sujetas al impuesto personal, lo hacían con tipos mucho más reducidos que los impuestos de producto españoles. Y, además, en los impuestos cedulares se tenían en cuenta *“toda una serie de circunstancias que minoran la capacidad del contribuyente y los gastos que son necesarios para obtener la mayor parte de los mentados ingresos”*. Como mencionó el diputado Franco en el debate del Proyecto de Ley de la CGR la tarifa de este no era comparable con la de los impuestos de la renta en vigor en los países europeos y en Estados Unidos. Sin embargo, en base a la información proporcionada por Eheberg, hay que hacer constar que en la época más cercana a las discusiones sobre el Proyecto de Ley de la CGR entre Fatras y Franco, el tipo máximo del impuesto en Alemania ya no se situaba en el 60% sino en el 40% tal y como había precisado el segundo.

Aunque para un periodo anterior, en concreto para el año 1906, Rodríguez Mata (completando una tabla facilitada por Eheberg⁸⁸⁴) nos facilita una comparativa de la carga tributaria total y por habitante, que reproducimos a continuación.

⁸⁸⁴ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 211.

| País | Total carga tributaria (millones de marcos) | Por habitante (marcos) |
|----------------|--|------------------------|
| Gran Bretaña | 2.755 | 65,45 |
| Rusia | 2.751 | 21,89 |
| Francia | 2.480 | 63,19 |
| Estados Unidos | 2.307 | 30,29 |
| Alemania | 2.103 | 34,70 |
| Italia | 1.170 | 36,04 |
| Austria | 1.027 | 39,26 |
| España | 814 | 43,23 |

Como puede apreciarse, en línea con la tendencia a la que nos hemos referido a lo largo de este trabajo, como consecuencia tanto de la imposición indirecta como de las contribuciones directas, la carga tributaria soportada por habitante en España estaba en la zona media-alta, por encima de países como Alemania e Italia.

No obstante, hay que tener en cuenta que, como ya hemos comentado al revisar la evolución de los sistemas tributarios de diferentes Estados, la carga tributaria de todos los países aumentó extraordinariamente como consecuencia de la Primera Guerra Mundial y sus efectos. Según el proyecto de presupuestos del Imperio alemán para el año 1922, el total rendimiento de impuestos debía ascender a 108.000 millones de marcos, unos 1.770 marcos por habitante⁸⁸⁵.

3.3.4.4 *El modelo a seguir*

Como ya se ha comentado, la cuestión del modelo a seguir para personalizar el sistema de tributación español mediante la introducción del impuesto personal sobre la renta aparecía expresamente planteada en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de Calvo Sotelo. Según esta el Impuesto sobre Rentas y Ganancias pretendía situarse a igual distancia tanto del sistema prusiano como del inglés. Para la Comisión que elaboró el Dictamen de 1927 eso era una pretensión imposible porque en la práctica supondría

⁸⁸⁵ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 212-213.

mantener simultáneamente el antiguo sistema de impuestos de producto y el nuevo impuesto personal (la llamada liquidación complementaria) sobre la totalidad de la carga tributaria, lo cual no estaba al alcance de la pobremente dotada Administración tributaria española. Esto era consecuencia de que en el Proyecto de Calvo Sotelo todas las personas naturales cuya renta excediese de 4.000 pesetas anuales tendrían que pagar a Hacienda una cuota complementaria, a través de la cual operaba la personalización del gravamen. La cuota sería la resultante de aplicar a la totalidad de las rentas netas de todas las categorías el tipo resultante de una escala progresiva de gravamen, que se aprobaría cada año como parte de la Ley de Presupuestos.

Como ya hemos visto, la recomendación de la Comisión, que fue seguida por el Gobierno de la Segunda República, consistió en introducir el impuesto personal sobre la renta por fases o etapas, estableciendo un mínimo exento muy alto (100.000 pesetas) y una tarifa de tipos de gravamen muy moderada, extremadamente moderada si la comparamos con la aplicable en otros países europeos. La razón era que la Contribución General sobre la Renta debía coexistir con las contribuciones directas durante el periodo necesario para que tanto la Administración como los contribuyentes se acostumbrasen al nuevo impuesto personal, y este pudiera sustituir con ventaja la capacidad tributaria de los impuestos de producto. Además, dichos impuestos debían servir para gravar en mayor medida las rentas fundadas que las no fundadas.

La citada pretensión de equidistancia del Proyecto de Ley de Calvo Sotelo se basaba en el análisis de la evolución de ambos sistemas. Según la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de Calvo Sotelo⁸⁸⁶, las diferencias entre el sistema inglés de impuestos cedulares y el impuesto único prusiano o alemán se estaban difuminando. Ambos sistemas estaban poniendo de manifiesto contradicciones. En el primero de ellos, porque se advierte una *“tendencia incesante hacia (...) una unificación y una personalización cada vez mayores”* a partir de la 1910⁸⁸⁷, que se puede considerar acentuada a partir de la Consolidated Income Tax de 1918 y la Finance Act de 1920, al pasar el Super-tax a aplicar a las rentas que excedieran de 2.000 libras. En el segundo porque, según dicha Exposición de Motivos, se estaba produciendo *“un proceso de involución (...) por necesidades ineluctables de la técnica, hacia dispositivos propios de los impuestos de*

⁸⁸⁶ Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p.195-196.

⁸⁸⁷ Como hemos comentado anteriormente por Ley de Presupuestos de 1910 se estableció el Super-tax o impuesto complementario para rentas obtenidas solo por personas físicas superiores a 5.000 libras.

producto”, tales como el procedimiento de retención en la fuente y un regreso, en cuanto a la concepción de la renta, “*a la teoría de las fuentes que la ley de 1920 había abandonado*”.

Siguiendo la exposición que hace Rodríguez Mata en una de sus notas⁸⁸⁸ sobre el sistema alemán, después de las leyes de 10 de agosto y 19 de diciembre de 1925 y de 26 de febrero de 1926, el impuesto seguía gravando a las personas físicas por su renta global, incluyendo las ganancias obtenidas de negocios de especulación (como la enajenación de un inmueble antes de transcurrir dos años desde su adquisición, o la venta de valores mobiliarios antes de tres meses). Estaban eximidos los contribuyentes cuyas rentas fuesen inferiores a 1.300 marcos (para rentas superiores pero inferiores a 10.000 marcos, el mínimo eran 720 marcos), mínimo que se incrementaba en función del número de hijos. Asimismo, cuando la renta no excedía de 30.000 marcos se podían tener en cuenta otras circunstancias personales como enfermedad, accidentes, etc.

Así pues, la afirmación de la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de Calvo Sotelo sobre cambios en el concepto de renta no parecía tener base en la legislación positiva alemana. Es cierto que esta había introducido el sistema de liquidación por retención en las rentas del trabajo, pero teniéndose en cuenta las exenciones y atenuaciones aplicables a aquellas. No obstante, cabe entender que la Exposición de Motivos citada se estuviese refiriendo a la obligación establecida por la Ley imperial de 30 de marzo de 1920 de que los Estados introdujesen impuestos sobre el patrimonio inmobiliario y las explotaciones industriales. De esta forma, si bien Eheberg⁸⁸⁹ afirma que “*el sistema de impuestos de producto no existe ya en ningún Estado alemán*”, tras la citada ley y otras posteriores que la modifican, en sus notas Rodríguez Mata⁸⁹⁰ se ve obligado a matizar que “*la cuestión de los impuestos de producto en Alemania puede decirse que no está definitivamente resuelta, puesto que depende fundamentalmente de la regulación definitiva de la relación financiera entre el Reich y los Länder (imperio y estados o países)*”. En todo caso, como explicaba Eheberg, la finalidad de estos impuestos de producto era la de diferenciar el gravamen sobre la renta fundada, efecto que no se conseguía en el impuesto general sobre la renta, en aras de conseguir una tributación más equitativa de las diferentes rentas.

⁸⁸⁸ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 318.

⁸⁸⁹ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 237.

⁸⁹⁰ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p.238.

Por otro lado, el diputado y gran defensor del Proyecto de Ley de la CGR, Gabriel Franco, en el debate de presentación de aquel había reconocido, como ya hemos comentado, la crisis del sistema tributario alemán y las radicales transformaciones de aquel, refiriéndose a los impuestos aplicables en los “länder” sobre las diferentes categorías de renta. Se trataba, como ya hemos visto de los impuestos de producto sobre la propiedad territorial y las explotaciones industriales.

Cabe plantearse, no obstante, la cuestión de si existía una coincidencia entre la reforma fiscal propuesta por Carner y Franco, y el Proyecto de Ley de Calvo Sotelo, en que el mejor modelo tributario para España sería uno intermedio entre el modelo alemán y el inglés.

El Impuesto sobre Rentas y Ganancias propuesto por Calvo Sotelo, con sus dos liquidaciones, con las que se trataba de aunar la imposición real o cédular (a través de las liquidaciones parciales) y la personal (mediante la liquidación complementaria a la que también estaban sujetas las personas jurídicas) recordaba más a los impuestos inglés e italiano.

De acuerdo con la información proporcionada por Eheberg, la evolución del sistema español de impuestos directos parece haber seguido el modelo de algunos Estados alemanes como Baviera, Württemberg y Baden, resucitado a nivel imperial por la citada Ley de 1920.

En el Estado de Baden se introdujo el impuesto general sobre la renta antes que en Prusia, en concreto, en 1884. El plan del Ministerio de Hacienda consistía en convertir los impuestos de producto en impuestos complementarios o parciales sobre el patrimonio, con el objeto de gravar más la renta fundada. El impuesto general sobre la renta se superpone a la contribución territorial de rústica y urbana, a la contribución industrial y al impuesto sobre las rentas de capitales. La reforma de la imposición directa se aprobó por la Ley de 28 de septiembre de 1906, que introdujo un impuesto sobre patrimonio que se superpone a los impuestos de producto.

Mayores resistencias encontraron en Baviera los planes para transitar desde el sistema de impuestos de producto al impuesto general sobre la renta, teniéndose que acudir a lo que Eheberg ⁸⁹¹ denominó un “*procedimiento indirecto*”. En 1899 se introduce cierta subjetividad a los impuestos de producto, en concreto, los que gravaban las rentas de

⁸⁹¹ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p.155.

capitales, la industria y los sueldos y salarios. En 1910, debido a *“la insuficiencia de la reforma y el cambio en las concepciones del Parlamento”* se aprobó el establecimiento del impuesto general sobre la renta. Se mantuvieron los impuestos de producto sobre fincas rústicas y edificios, explotaciones industriales y sobre capitales mobiliarios, aunque reduciendo sus tipos de gravamen e introduciendo otras modificaciones, para que sirviesen como medio de gravar el patrimonio fundado. Se suprimió el impuesto sobre las rentas de trabajo. Posteriormente, en 1918, se estableció el impuesto sobre el patrimonio. Los impuestos de consumo fueron cedidos al Imperio y, como en el caso de Prusia, Baviera participó en los impuestos imperiales sobre sucesiones, adquisiciones del tráfico inmobiliario y del impuesto sobre el alcohol. El Imperio Alemán persistió en esta vía ya que estableció el impuesto sobre el producto del capital superpuesto al impuesto general sobre la renta, obligando a los Estados a establecer impuestos sobre el patrimonio mobiliario e industrial.

Al aprobarse la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, en 1899, el Ministro Fernandez Villaverde reconocía la ausencia de un modelo de referencia en las legislaciones de otros países; así como que la citada contribución no pretendía ser un impuesto parcial o cédular sobre la renta (al modo del Impuesto italiano de 1864 y 1877) sino que se trataba de completar precisamente el sistema de impuestos de producto, gravando la renta que tuviese como origen el capital y el trabajo.

En cambio, la idea de introducir el impuesto personal sobre la renta a través de la modificación radical del Impuesto de Cédulas Personales, intentada sin éxito por los Ministros Cobián (1910), Suarez Inclán (1913), Bugallal (1919), y Cambó y Bergamín (1921) puede tener su fuente de inspiración en el proceso seguido en diversos Estados alemanes al que nos hemos referido ya en este estudio, siguiendo la traducción de la *“Hacienda Pública”* de Eheberg llevada a cabo por Rodríguez Mata, a sugerencia de Flores de Lemus. La intervención decisiva de este último, cuya formación se había completado fundamentalmente en Alemania, en dichos proyectos frustrados, nos hace pensar que esas similitudes no eran casuales. Por tanto, parece que el Impuesto sobre Rentas y Ganancias de Calvo Sotelo fue un episodio aislado en esta tendencia.

El Impuesto de Cédulas Personales, existente en España desde 1870 y modificado por la Ley de 31 de diciembre de 1881 (Gaceta de Madrid de 1 de enero de 1882), era un impuesto de clases, como el existente en Prusia desde 1820. Ya nos hemos referido con

anterioridad a la evolución de este hacia el impuesto sobre la renta que Eheberg⁸⁹² consideraba “*especialmente instructiva*”. Para el autor alemán el impuesto de clases “*en relación con los puros impuestos reales de los que muchas veces se deriva, significa un importante progreso*”. Si se lo compara con los impuestos de capitación (como era la Contribución directa española de 1813) constituía “*una fase superior en la evolución del impuesto personal hacia el impuesto sobre la renta propiamente dicho*”. En este mismo sentido, Beneyto⁸⁹³ ha destacado como los impuestos de capitación que denomina “*evaluada*”, como el impuesto de clases alemán y las cédulas personales españolas eran ya un antecedente cercano del impuesto personal.

Como ya hemos comentado, sobre la base del Impuesto de Cédulas Personales se propuso inicialmente (en 1910) Cobián introducir la progresividad en el sistema de impuestos directos para gravar a las rentas más altas. Las palabras del Ministro en la presentación del Proyecto de Ley de Presupuestos para 1911⁸⁹⁴ se refieren a la misma evolución posible hacia el impuesto sobre la renta que mencionaba Eheberg: “*(...) es un paso en el establecimiento de la justicia de la tributación; es la iniciación de la transformación profunda y radical que se impone en las bases de nuestro actual sistema tributario*”.

Precisamente Beneyto⁸⁹⁵ resume la cuestión refiriéndose a la experiencia de otros países: “*o hay una «creación» de impuesto con carácter personal (Inglaterra) o una «evolución» de un impuesto ya personal en su origen (Alemania)*”. En este mismo sentido Sardá⁸⁹⁶ explica (en 1946) como “*hay dos caminos para llegar al definitivo impuesto general sobre la renta*”. Uno era el de establecer y extender el impuesto sobre la renta cada vez a un mayor número de rentas, eliminando los impuestos de producto; y el otro consistía en agrupar los impuestos de producto (incluso con la ya existente Contribución General sobre la Renta) haciendo las reformas sistemáticas para obtener un conjunto sistemático. De la misma forma, para Sardá el primer camino, el de la “*evolución unilateral del impuesto de renta*”, era el recorrido en Alemania que partiendo del impuesto de

⁸⁹² Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 306-307.

⁸⁹³ Beneyto Perez, J., y de Torres Martinez, M., *El Impuesto sobre la Renta. Historia, Derecho Comparado, Técnica y Legislación Española Vigente*, cit., p.46.

⁸⁹⁴ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, n.º 15, pág. 336.

⁸⁹⁵ Beneyto Perez, J., y de Torres Martinez, M., *El Impuesto sobre la Renta. Historia, Derecho Comparado, Técnica y Legislación Española Vigente*, cit., p.37.

⁸⁹⁶ Sardá, J., “La imposición de la renta en España”, *Moneda y Crédito*, núm. 16, mayo 1946, Madrid, en Albiñana García-Quintana, C., *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, cit., p. 250-251.

capitación de 1820 (“Kopfsteuer”), mediante el impuesto de clases de 1851 (“Klassensteuer”), llega hasta el impuesto sobre la renta prusiano de 1891. El “income tax” era “*el ejemplo de una agrupación de impuestos de producto*” desde que se estableció en 1842, hasta que finalmente (en 1910) mediante la introducción del impuesto complementario progresivo (“Super-tax”), se le da unidad al sistema. En el ámbito español, para Sardá, un ejemplo del segundo camino era precisamente el Impuesto sobre Rentas y Ganancias de Calvo Sotelo.

3.4. La Exposición de Motivos de la Ley

Si al comenzar este trabajo podíamos vislumbrar que el origen de la ideología fiscal de la Ley de la Contribución General sobre la Renta se encuentra en ciertas obras de la literatura hacendística alemana en las que pudieron inspirarse los políticos y técnicos que elaboraron determinadas normas o proyectos de normas, en la primera década del siglo XX, al acercarnos al final creo que hay que detenerse en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de la Contribución General sobre la Renta, presentado a las Cortes Constituyentes mediante el Decreto de 13 de octubre de 1932 (Gaceta de Madrid de 16 de octubre). Es el lugar, en general, donde naturalmente cabe encontrar enunciada cual puede ser la ideología de una norma; aunque realmente sea en los principios, conceptos, mecánica de la ley en cuestión donde la misma se deba incorporar, para que se pueda afirmar su asistencia. En este caso, además, fue precisamente la lectura de esta Exposición de Motivos, junto con la lectura de los preámbulos de los proyectos legislativos ya citados que no llegaron a aprobarse, o del diario de sesiones de las Cortes celebradas décadas atrás, las que me llevaron a plantearme la conveniencia y objetivo de esta tesis. Hay que anunciar previamente que muchas de las ideas que se explican a continuación las hemos expuesto al repasar los debates parlamentarios del Proyecto de esta Ley de la CGR, o de las de Presupuestos de la Segunda República, o al comentar el Proyecto Cobián o el Repartimiento general, o el Proyecto de Calvo Sotelo o el Dictamen de 1927. Podría cuestionarse por tanto la necesidad de este apartado o si hubiese sido más acertado incorporar las declaraciones de esta Exposición de Motivos a los apartados anteriores. Sin embargo, hasta ahora no hemos hablado de la Ley de 1932 sino que, como corresponde a una tesis de historia del derecho, más bien hemos tratado de entender su génesis, de recrearla; esta Exposición de Motivos es precisamente el alumbramiento de esta creación legal y por eso creo que debía dedicarle un apartado propio. En ella, como verificación de lo que hemos venido tratando, tenemos que encontrar todos esos principios, conceptos,

reglas de los que nos hablaban Fernandez Villaverde, Cobián, Bergamín, Calvo Sotelo y por supuesto Eheberg, Flores de Lemus y Alvarez de Cienfuegos. Además, su análisis detallado a la luz precisamente de esa ideología ya nos permite entrever los aspectos fundamentales de la Ley y tratar de responder a la cuestión de qué lugar ocupa aquella en el progreso del derecho tributario.

La Exposición de Motivos de la Ley se remata con el texto que reproducimos a continuación: *“Cree innecesario el Ministro que suscribe extenderse en más consideraciones. Podría repetir en este lugar las contenidas en los preámbulos o exposiciones redactados con ocasión de otros intentos abortados de la contribución en cuestión, y prefiere sustituirlas con la declaración del decidido propósito que el Gobierno abraza, contando con la aquiescencia del Parlamento, de llevar a cabo la reforma, e iniciar con ella una honda transformación del sistema tributario español, en la dirección que marcan, a la vez, los principios de justicia fiscal y las exigencias del Tesoro Público”*. Cabe entender esta declaración inicial como una confesión del político (si bien jurista de formación) que el Derecho (en este caso el tributario), a pesar de que la historia se precipite en una vorágine de cambios y novedades, tiende a operar como un contrapeso anclado en ideas, categorías y conceptos que se van formando y evolucionando más lentamente.

Efectivamente, en cuanto a los argumentos que justificaban la introducción del impuesto el Ministro se estaba remitiendo a los ya esgrimidos en los proyectos normativos presentados por Cobián en 1910 o por Cambó y Bergamín en 1921-22, bajo gobiernos de la Restauración monárquica. Adicionalmente, el Gobierno reconocía que el Proyecto de Ley presentado solo era el inicio, el primer paso de la reforma del sistema tributario español, la cual debía llevarse a cabo conforme a dos directrices a las que se les daba el mismo rango, siguiendo la doctrina de la época, el principio de justicia fiscal y la finalidad recaudatoria de los impuestos.

El espíritu e incluso el lenguaje de los proyectos de ley de Cobián se vuelve a hacer presente más de veinte años después en la introducción al texto de la Ley de la Contribución General sobre la Renta de 1932. La Exposición de Motivos del Proyecto de Ley presentado a las Cortes Constituyentes mediante el Decreto de 13 de octubre de 1932 (Gaceta de Madrid de 16 de octubre) parece, en mi opinión, una evidencia de la veracidad de la tesis que venimos intentando demostrar; que dicha norma, si bien encontró la oportunidad política de ser aprobada en el contexto “revolucionario” de las Cortes

Constituyentes de la Segunda República, responde a la necesidad de introducir una reforma fiscal tendente a la personalización de la tributación directa, que ya había sido asumida por las Cortes de la Restauración en 1922. No solo eso, sino que dichas Cortes habían autorizado al Gobierno para acometer esa reforma bajo los principios de la denominada “nueva ideología fiscal” que el Gobierno y los legisladores de 1931 solo parcialmente se atrevieron a seguir, prefiriendo fórmulas más cautelosas.

Esa cautela tenía su explicación y su apoyo en el temor a las dificultades que podrían derivarse de la introducción del impuesto personal sobre la renta, así como en la doctrina hacendística y tributaria de la época y, especialmente, en los trabajos e informes de la propia Administración española, bajo el magisterio y la guía de Antonio Flores de Lemus. El “ideal de la justicia fiscal republicana” tuvo que ceder ante el realismo de los funcionarios y profesores, conocedores de la precaria situación de la Administración tributaria española, la distribución de la renta en la sociedad de la época y los problemas encontrados por el impuesto personal sobre la renta en otros países que ya lo habían establecido con anterioridad. En este sentido, el profesor de Torres⁸⁹⁷ comentó que *“debe advertirse que este impuesto se establece en España cuando en toda Europa se encuentra tan gravemente quebrantada la imposición personal, que son ya varias las obras publicadas en distintas lenguas que coinciden en el título que en su cubierta se lee: «La crisis del impuesto personal sobre la renta»”*.

El texto de la Exposición se puede estructurar en cinco grandes temas que comentamos con la ayuda de varios autores, entre otros, Enrique Rodríguez Mata, que colaboró decisivamente con Flores de Lemus en la redacción del Anteproyecto y del Proyecto de esta ley, y Naharro Mora, cuyo estudio de la evolución histórica del impuesto sobre la renta fue considerado por el primero como *“el más serio”*⁸⁹⁸.

3.4.1 La reforma gradual

La Exposición de Motivos comienza diciendo: *“Falta en nuestro sistema tributario un elemento esencial aceptado ya en todos los pueblos cultos y de una economía nacional plenamente desarrollada; es, a saber, un instrumento de imposición personal que sirva de coronamiento y clave de todo el sistema de la tributación directa del Estado”*.

⁸⁹⁷ Beneyto Perez, J., y de Torres Martinez, M., *El Impuesto sobre la Renta. Historia, Derecho Comparado, Técnica y Legislación Española Vigente*, cit., p.151.

⁸⁹⁸ Rodríguez Mata, E., “La nueva Ley del Impuesto sobre la Renta”, *Moneda y Crédito*, núm. 52, marzo 1955, Madrid, en Albiñana, César, *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, cit., p. 314.

El texto está inspirado claramente en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley del Impuesto de Cédulas Personales presentado por Cobián a las Cortes el 2 de julio de 1910 ⁸⁹⁹, con algunas afirmaciones clave (subrayadas por nosotros) recogidas textualmente: *“Pero faltó en esa obra y falta hoy en nuestro sistema tributario un elemento esencial, a saber : un instrumento de imposición personal que siendo bastante amplio para abarcar todas las rentas de todas las economías particulares de la Nación, y bastante flexible para plegarse a la distinta capacidad contributiva de cada una de ellas, fuera como el coronamiento y clave de todo el sistema de la tributación directa en nuestra Patria”*.

Por otro lado, la referencia a los pueblos cultos recuerda a otra parecida contenida en la Exposición de Motivos del Proyecto de Calvo Sotelo ⁹⁰⁰, a propósito del *“triunfo arrollador del impuesto sobre la renta en nuestro siglo y la razón de que se haya hecho indispensable como único o principal impuesto directo, en las Haciendas de todos los Estados cultos del presente”*. También es una nueva expresión de la conciencia de retraso respecto a la evolución de los sistemas tributarios de otros países.

Los siguientes párrafos de la Exposición de Motivos se dedican a exponer tanto el compromiso de la República con el establecimiento de un impuesto personal sobre la renta como las circunstancias que justifican un enfoque prudente, posibilista, gradual: *“De momento no cree posible implantar una imposición personal que trate de suprimir las contradicciones de que está plagado el sistema español de tributación directa. A esto se habrá de llegar en fases ulteriores, ya que por ahora no se trata más que de una iniciación”*.

En base a los dos párrafos transcritos de la Exposición de Motivos de la Ley de 1932, el profesor Naharro Mora ⁹⁰¹ consideraba que la finalidad de la ley era la de *“abrir el camino para el establecimiento de un impuesto personal y principal sobre la renta, que sustituya los gravámenes reales de producto e incluso el personal sobre la renta de las sociedades entonces existente”*.

⁸⁹⁹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, Apéndice 11 al n.º 15, p.2.

⁹⁰⁰ Del Río E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., González Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., página 194.

⁹⁰¹ Gabinete Técnico del ministro de Hacienda, “Dictamen”, junio 1952 en Albiñana García-Quintana, C., *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, cit., p. 63.

No obstante, a la vista de una serie de circunstancias (que ya conocemos, porque las hemos ido estudiando en este trabajo), como son la historia de fracasos previos y el retraso español respecto a *“todos los pueblos cultos”*, la *“enorme dificultad”* advertida en *“la carencia del correspondiente organismo administrativo”* y la crisis por la que la imposición personal estaba atravesando en *“todos los países”*⁹⁰²; el Gobierno aboga por dar un primer paso que no implique una modificación sustancial del sistema de impuestos de producto. Una idea similar a la que se formulaba en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de Cobián⁹⁰³: *“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”*.

Aunque la reforma de la imposición directa en el sentido de una mayor personalización de esta estuviese en consonancia con los ideales de justicia social del nuevo régimen político republicano, y fuese aceptada de forma generalizada por las diferentes fracciones políticas representadas en las Cortes Constituyentes, ni el compromiso ni las categorías, principios o conceptos técnicos utilizados parecen nuevos. En este sentido hay que recordar que el mandato dado por las últimas Cortes de la Restauración en la comentada Disposición Adicional Tercera de la Ley de 26 de julio de 1922 era más ambicioso que el plan de reforma del Gobierno de la República ya que abogaba por la supresión (vía refundición) de los impuestos de producto en un único impuesto general sobre la renta que encarnase los elementos fundamentales de la *“nueva ideología fiscal reformadora”*: la progresividad, el mínimo de subsistencia, la discriminación entre rentas fundadas y no fundadas, y la consideración de algunas circunstancias personales y familiares. El plan trazado ya en 1922 no parecía contemplar grados o fases, sino que guardaba más similitudes con la propuesta de reforma de Calvo Sotelo de 1926, que buscaba una modificación radical del sistema de impuestos directos con efectos inmediatos.

La adopción de un enfoque gradualista, impulsado por Flores de Lemus tras el fracaso de los diversos proyectos de introducción de un gravamen personal, y la constatación de la resistencia de *“las clases más elevadas del Reino”* a la introducción del citado impuesto general y progresivo sobre la renta, la encontramos formulada en el Dictamen de 1927,

⁹⁰² Exposición de Motivos, Decreto de 13 de octubre de 1932.

⁹⁰³ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, Apéndice 11 al n.º 15, p.1.

Base II⁹⁰⁴: “La implantación de la contribución sobre la renta se hará gradualmente, por etapas, comenzando por las rentas más elevadas, descendiendo gradualmente hasta el mínimo de exención. No se emprenderá una nueva etapa sin haber logrado en la anterior la regularidad completa del servicio”.

A este respecto coincidimos con Naharro Mora⁹⁰⁵, el cual destaca en la Exposición de Motivos la misma desconfianza que en el Dictamen de 1927 respecto a la capacidad del impuesto personal sobre la renta de sustituir a los impuestos de producto y, por tanto, el riesgo y la dificultad de tener que revertir una reforma tan radical en el caso de resultar fallida; base por tanto de este enfoque cauteloso o gradual de la introducción del gravamen personal: “el último objetivo de la reforma (refiriéndose al proyecto de Calvo Sotelo) es declaradamente la total sustitución de los impuestos de producto por la contribución personal única. Realizada totalmente esta Transformación, la imposición real habrá perdido en España el terreno completo, fuera de las provincias aforadas, y si cualesquiera exigencias de lo porvenir hicieran necesario o conveniente el disponer de tan útiles medios de gravamen, sería preciso desandar lo andado y volver a implantarlos, con el consiguiente gasto y retardo del servicio general de nuestra Hacienda”.⁹⁰⁶

Así pues, la Exposición de Motivos deja claro que la Contribución General sobre la Renta constituía una fase o etapa de la reforma del sistema impositivo español siguiendo el plan trazado en el citado Dictamen y también las ideas de los proyectos de reforma de Cobián. Y ello se manifiesta incluso en el uso de expresiones y frases directamente importadas de los textos correspondientes: “El Gobierno estima que la radical transformación⁹⁰⁷ que significa el establecimiento de esta contribución no la haría sino procediendo por etapas, y en la que ahora se emprende no parece recomendable alterar en lo más mínimo el régimen vigente de imposición de las Compañías que por excepción tributan ya, además, con arreglo a las normas de la contribución personal, y cuyo régimen de gravamen

⁹⁰⁴ Del Rio Iglesia E. y Roncero Jiménez B., “I. Algunos precedentes” en Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 296.

⁹⁰⁵ Gabinete Técnico del ministro de Hacienda, “Dictamen”, junio 1952 en Albiñana García-Quintana, C., *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, cit., p. 63.

⁹⁰⁶ Del Rio Iglesia E. y Roncero Jiménez B., “I. Algunos precedentes” en Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 295.

⁹⁰⁷ Tan similar a las palabras del Cobián en la presentación del Proyecto de Ley de Presupuestos para 1911 “(...) es un paso en el establecimiento de la justicia de la tributación; es la iniciación de la transformación profunda y radical que se impone en las bases de nuestro actual sistema tributario”.

*constituye la pieza más acabada y perfecta del sistema español*⁹⁰⁸ *que ha resistido la comparación con los mejores de otros Estados”.*

3.4.2 Mecanismos correctores de los principios de la imposición personal

Tras afirmar su fidelidad a los principios de la imposición personal en la Exposición de Motivos se hace referencia a *“una novedad en impuestos de este tipo; a saber, la de apelar al gasto del contribuyente para inferir por aquel la renta de que este disfruta”*, para lo cual se establece (en el artículo 28 del Proyecto y de la Ley) la posibilidad de estimar la base imponible en base a signos externos⁹⁰⁹ en vez de directamente según lo declarado por el contribuyente, cuando los resultados obtenidos mediante dicho método fuesen superiores en más de un quinto a los de la evaluación anterior.

El texto parece auto acusarse de renunciar a mantener los principios básicos de un impuesto personal sobre la renta, en este caso, la estimación directa de la base imponible en base a la declaración del contribuyente, que nos recuerda a la declaración presente en la Exposición de Motivos del Anteproyecto de Ley de Cambó: *“Hubiera querido el Gobierno reproducir, en sus líneas generales, el proyecto de Ley presentado a las Cortes, en julio de 1910, que representaba un enorme progreso técnico; más se ha visto obligado a introducir en el considerables modificaciones, por lo que se refiere a la base y a la tarifa”*⁹¹⁰. Como vimos en el apartado 2.2.2.4 de este trabajo, el Anteproyecto de Cambó/Bergamín había introducido los mismos signos externos (“factores subsidiarios” o “indiciarios”) para estimar los rendimientos.

Adicionalmente, la Exposición de Motivos se refiere a que el Proyecto de Ley de 1932 contiene la autorización al Ministro de Hacienda (finalmente en el Artículo 9º del texto de la Ley) de *“poder decretar la estimación de los líquidos imponibles y su atribución a los titulares respectivos en los casos en que aquellos se encuentren comprendidos en alguna o algunas de las contribuciones directas del Estado”*. Esta autorización se ejercitaría en virtud del Decreto de 15 de febrero de 1933 (Gaceta de Madrid de 17 de febrero), en cuyo artículo 5º se establecieron las *“reglas para la estimación de los*

⁹⁰⁸ Expresión reiteradamente utilizada en el Dictamen de 1927 para referirse a la Tarifa Tercera de la Contribución de Utilidades sobre la Riqueza Mobiliaria.

⁹⁰⁹ Según el artículo 28.2 de la Ley, el *“alquiler o valor en renta de la habitación”, “automóviles, coches, embarcaciones o caballerías de lujo” y “número de servidores”*.

⁹¹⁰ Del Rio Iglesia E. y Roncero Jiménez B., “I. Algunos precedentes” en Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., página 122.

rendimientos netos, y su imputación, como mínimo, a los titulares”, para los diferentes conceptos de renta (inmuebles urbanos, rústicos, derechos reales, explotaciones agrícolas, explotaciones ganaderas, negocios industriales y comerciales, rentas de trabajo y conceptos comprendidos en la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria) en función bien del líquido o base imponible asignado a efectos de las contribuciones, o bien de un coeficiente multiplicado por la cuota resultante del impuesto de producto.

Asimismo, el Anteproyecto de Cambó establecía reglas de valoración de las rentas derivadas de la propiedad o explotación de inmuebles, así como de las explotaciones comerciales e industriales, mediante la aplicación de un coeficiente a la cuota de la contribución directa correspondiente. Se trataba del método de estimación por rendimientos mínimos que, según Naharro Mora⁹¹¹, se había importado del Repartimiento de Utilidades de 1918. En su descargo, la Exposición de Motivos del Anteproyecto Cambó explicaba que las citadas reglas eran las mismas que se habrían aprobado si se hubiera llegado a ejercer la autorización concedida al Ministro en el artículo 14 del Proyecto Cobián, que es la misma que encontramos en el artículo 9 de la Ley de 1932.

El método de signos externos o indiciario, no solo servía para determinar la base sino también para determinar a los contribuyentes del impuesto ya que (de conformidad con el artículo 25 de la Ley y el número primero de la Orden de 18 de mayo de 1933⁹¹²), aunque por estimación directa o por rendimientos mínimos no llegase a las 100.000 pesetas, si lo hiciese en base a sus gastos, la persona en cuestión estaría obligada a declarar la base imponible resultante. En tal supuesto, la presunción de la existencia de una renta adicional a la resultante de la estimación directa podría llevar a aplicar el gravamen siendo la capacidad económica del contribuyente inferior al mínimo exento, lo cual parece poco consistente y contrario precisamente al principio de justicia fiscal al que aspiraba el nuevo impuesto personal.

A este respecto hay que tener en cuenta que, aunque la Ley de la CGR establecería la obligación del contribuyente de presentar “*declaración firmada de todos los elementos constitutivos de la renta*” (Artículo 25), conteniendo asimismo “*la especificación de la renta imponible*” (Artículo 26), el siguiente artículo decía que “*la Administración no*

⁹¹¹ Gabinete Técnico del ministro de Hacienda, “Dictamen”, junio 1952 en Albiñana García-Quintana, C., *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, cit., p. 62.

⁹¹² Gaceta de Madrid de 19 de mayo.

estará obligada a sujetarse a las declaraciones de los contribuyentes en la fijación de las cuotas”.

Si bien en el caso del método indiciario o de signos externos se establecía un umbral de desviación respecto a la renta declarada para permitir que sustituyese a la estimación directa, en el caso del método de rendimientos mínimos, la cuantificación resultante del mismo operaba como mínimo en todo caso. De nuevo cabe considerar que nos encontraríamos ante una contravención del principio de justicia fiscal al gravarse potencialmente una capacidad económica inexistente. En este sentido, Albiñana⁹¹³ lo consideraba “*una renuncia parcial a la perfección del impuesto*” ya que no se gravaba la capacidad económica efectiva si bien se justificaba como auxilio en la fase de implantación o arraigo del nuevo tributo.

Tanto Naharro Mora como Rodríguez Mata⁹¹⁴ comentan a este respecto que, a pesar de que como corresponde a un impuesto personal y subjetivo, el Proyecto de Ley (y la Ley aprobada) atribuía su importancia a la declaración del contribuyente a efectos de la determinación de las cuotas del impuesto, también estableció dos “*métodos correctores*”: uno de estimación de la renta global en base a la renta gastada (por signos externos), y otro de estimación objetiva de los productos componentes de esa renta global (método de rendimientos mínimos). La razón, como siempre, era la falta de confianza tanto en la capacidad de gestión de la Administración como en la de cumplimiento de sus obligaciones por parte de los contribuyentes.

Teniendo en cuenta la doctrina de la época sobre el impuesto personal sobre la renta y las propias consideraciones de Naharro Mora⁹¹⁵ (“*no hay impuesto personal sin declaración. Si ésta desaparece por entero, o queda relegada a un papel secundario, el impuesto deja también de contar con la persona al efectuar el negocio tributario, y pierde su carácter subjetivo*”), cabe cuestionarse si la aplicación de dichas reglas no pone en duda la propia

⁹¹³ Albiñana García-Quintana C., “Evolución histórico-normativa de la contribución General sobre la Renta”, *La Acción Administrativa y Fiscal*, Madrid, 1956, en Albiñana García-Quintana, C., *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, cit., p. 325.

⁹¹⁴ Rodríguez Mata, E., “La nueva Ley del Impuesto sobre la Renta”, *Moneda y Crédito*, núm. 52, marzo 1955, Madrid, en Albiñana García-Quintana, C., *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, cit., p. 321.

⁹¹⁵ Naharro Mora, J.M., “Conferencia”, 13 de enero de 1955, en Albiñana García-Quintana, C., *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, cit., p. 302.

naturaleza del impuesto. En este sentido coincido con Albiñana⁹¹⁶, cuando comenta que tanto su naturaleza personal como su carácter de impuesto sintético sobre la renta global, “*quedaron desconocidos por el juego cautelar de la estimación de la renta imponible con arreglo a los llamados sistemas de rendimientos mínimos y signos externos*”.

Según Manuel de Torres⁹¹⁷, la apelación al gasto para inferir la renta del contribuyente que hacía la Exposición de Motivos, junto con la adopción de la estimación por signos externos de gasto, en el citado Artículo 28 no esconden que la intención del legislador, como comentaremos después, era gravar la renta producida (no la renta gastada). Siendo una de las consecuencias de optar por la renta producida la del fraude, y sus derivadas la necesidad de inquirir con gran celo y medios la renta del contribuyente, la utilización de métodos indirectos de estimación (como el de signos externos) era una respuesta típica. Sin embargo, de Torres ve una irregularidad en el hecho de que la Administración pueda estimar la renta en base a signos externos sin estar obligada a someterse a lo declarado por el contribuyente (Artículo 27). Ello podía llevar a que, siendo una potestad de la Administración no respetar la estimación que hubiese hecho el contribuyente (no siendo más de un 20% inferiores), podría resultar que en una provincias se tributase por la renta producida y en otras por la gastada. Para de Torres, este error era fruto de desconocer que precisamente los índices de gasto también podían servir para estimar la renta.

Para Naharro Mora⁹¹⁸, los citados métodos de determinación de la base imponible son “*los mecanismos esenciales*” de la Ley de 1932. “*El resto son providencias genéricas características de cualquier impuesto personal, que figuran en la Ley española como podrían figurar —y figuran— en otras disposiciones extranjeras de tributación de la renta.*”

Para Rodríguez Mata⁹¹⁹, coautor de la Ley, la autorización del citado artículo 9 constituía “*una de las piezas esenciales de la Ley Carner*” puesto que suponía por fin la creación de “*un órgano administrativo verdaderamente competente (...) para controlar la*

⁹¹⁶ Albiñana García-Quintana, C., “Evolución histórico-normativa de la contribución General sobre la Renta”, *La Acción Administrativa y Fiscal*, Madrid, 1956, en Albiñana García-Quintana, C., *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, cit., p. 324.

⁹¹⁷ Beneyto Perez, J., y de Torres Martinez, M., *El Impuesto sobre la Renta. Historia, Derecho Comparado, Técnica y Legislación Española Vigente*, cit., p.96.

⁹¹⁸ Gabinete Técnico del ministro de Hacienda, “Dictamen”, junio 1952 en Albiñana García-Quintana, C., *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, cit., p. 62.

⁹¹⁹ Rodríguez Mata, E., “La nueva Ley del Impuesto sobre la Renta”, *Moneda y Crédito*, núm. 52, marzo 1955, Madrid, en Albiñana García-Quintana, C., *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, cit., p. 321.

declaración del contribuyente y elaborar normas objetivas de estimación de la renta sin caer en la pura arbitrariedad". Hay que recordar como una de las carencias administrativas denunciadas por Flores de Lemus en la Memoria de 1913 era precisamente que la Dirección General de Contribuciones del Ministerio de Hacienda no tenía, no ya los medios, sino siquiera la competencia para determinar la base imponible de los impuestos directos. Por otro lado, según Rodríguez Mata, dicha norma permitía engarzar el impuesto personal en el cuadro de impuestos de producto de modo que *"los documentos y antecedentes"* en base a los cuales, según el párrafo primero del Artículo 27 de la Ley⁹²⁰, la Administración determinaría la cuota del contribuyente, serían los de los impuestos de producto. El problema, que Rodríguez Mata consideraba transitorio (en tanto que los impuestos de producto habían de modificarse), era que las reglas de determinación de la base y cuota de los impuestos de producto no estaban apoyadas en un *"detenido estudio y conocimiento de la realidad"* de cada actividad económica y, por tanto, arrojaban importes de renta grabable que no se correspondían con la renta real.

3.4.3 El concepto de renta imponible

Ciertamente de la lectura de la Exposición de Motivos no resulta fácil deducir que concepto de renta imponible aspira a gravarse con la Ley de 1932.

En primer lugar, se menciona que en la Ley no se contiene una definición *"sino que simplemente se hace una enumeración de los elementos constitutivos de la misma"* aunque a continuación sí que se intenta definir como *"la unidad indivisa en la persona del titular⁹²¹ de todos los ingresos, prestaciones y utilidades que a ella afluyen en el periodo de imposición deducidos los gastos, pero no las liberalidades"*.

Esta expresión es literalmente casi igual que la utilizada en la Exposición de Motivos del Proyecto Cobián⁹²²: *"En lugar de estas arbitrariedades, la reforma que proyecta el Ministro que suscribe establece el tributo sobre la renta de la persona natural o jurídica, tomando aquella como una unidad indivisa en la persona de su titular⁹²³, estableciendo un principio racional de gravamen, (...). La generalidad del impuesto queda*

⁹²⁰ *"En vista de las declaraciones, y previa la comprobación administrativa de las mismas con los documentos y antecedentes que la Administración posea, se procederá a la imposición de la cuota contributiva"*.

⁹²¹ El subrayado es mío.

⁹²² Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, Apéndice 11 al n.º 15, pág. 2.

⁹²³ El subrayado es mío.

reestablecida; donde quiera que haya una renta habrá una prestación para el sostenimiento de las cargas públicas, y en los límites comprendidos en la tarifa, a saber, hasta 250.000 pesetas, el principio de la imposición sobre la renta queda claramente establecido, suprimiendo la capitación”

No obstante, sea cual fuere el concepto de renta resultante de dicha definición se dice también que se excluyen “*aquellos otros ingresos que pudiendo ser estimados como renta en una concepción teóricamente perfecta*” no lo son por dificultades técnicas o por estar ya gravados con elevados tipos en otras contribuciones del Estado.

Sin embargo, posteriormente se defiende que el proyecto se basa en “*el concepto amplio de la renta*”, “*que no tiene exclusivamente en cuenta el origen de los ingresos, su periodicidad ni empleo*” y que “*significa un gran progreso en nuestra técnica fiscal (...) y una valiosa aportación para lograr desde ahora y para el futuro que la imposición en general responda a la capacidad efectiva del contribuyente*”. Finalmente, al referirse a dos notas a resaltar por “*su significado carácter político-social*”, cita la de “*gravar, por igual imperativo, ciertas ganancias cuando se estima que tienen el carácter de especulativas*”.

La Exposición de Motivos está haciendo referencia a las dos posiciones extremas a las que, como comentaba Alvarez de Cienfuegos⁹²⁴, se podía reducir la diversidad de opiniones sobre esta cuestión. En la concepción más estrecha, utilizando expresiones de Eheberg⁹²⁵, solo incluiría los ingresos procedentes de fuentes “*fijas, seguras y permanentes*”; mientras que el concepto de renta total también abarcaría, percepciones “*variables, inseguras y temporales*” así como “*las ganancias ocasionales y de coyuntura*”.

Si bien en el Artículo 4º del Proyecto (y de la Ley) sí que se muestra la intención de adoptar un concepto amplio de renta, no se puede tomar por una definición de renta ya que se refiere a la “*base de imposición*” y contiene el término renta en la propia definición: En el caso de los sujetos a obligación personal la base imponible sería “*el total importe de su renta en el periodo de imposición*”. Para confirmar que se está adoptando el concepto de renta total habría que saber que se entiende por renta en la ley. A continuación, el Artículo 5º contiene una enumeración de las fuentes productoras de ingresos si bien su objeto no sea tampoco el de definir el contenido de la renta sino el de

⁹²⁴ Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.214-215.

⁹²⁵ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 308.

regular el cómputo de esta, es decir, la base imponible. Siguiendo la terminología de la Ley son las siguientes:

- Propiedad, posesión, uso y disfrute de inmuebles y derechos reales.
- Capitales no comprendidos en el epígrafe anterior.
- Explotaciones agrícolas o ganaderas.
- Explotaciones mineras.
- Negocios comerciales o industriales.
- Propiedad intelectual, propiedad industrial (patentes y marcas de fábrica) y concesiones administrativas, no comprendidas en epígrafes anteriores.
- Trabajo u ocupación lucrativa.
- Pensiones y haberes pasivos
- Cualquier otra utilidad o beneficio no comprendida en los epígrafes anteriores.

Según de Torres⁹²⁶, del citado Artículo 4º se deduce que la CGR grava la renta producida porque se atiende únicamente a *“la cantidad de servicios -monetarios o reales- obtenidos por el propietario de una serie de instrumentos de riqueza durante un periodo de tiempo determinado”*⁹²⁷. Puede observarse que en el Artículo citado se hace una clasificación de los rendimientos brutos que sigue la división tradicional entre rentas del trabajo, rentas del capital y rentas mixtas o de explotación, y se corresponden en su mayoría con las fuentes de productos sujetos a las contribuciones reales. Como veremos en el apartado 4.2.1. con mayor detalle, tanto la enumeración como la clasificación de rentas coincide sustancialmente con las incluidas en el Proyecto Cobián y, sobre todo, en el Real Decreto de 1918 por el que se aprueba el Repartimiento general.

Para determinar la amplitud del concepto de renta, esto es, si los ingresos no recurrentes y las ganancias de capital o incrementos de patrimonio quedarían sujetas al gravamen, tenemos que partir de la letra i) que cerraba el citado Artículo 5º (igual en el Proyecto que en la Ley), la cual incluía entre los ingresos o rendimientos que deben computarse en la renta imponible *“cualquiera otra clase de utilidades o beneficios no comprendido en los epígrafes anteriores”*. Según Sardá⁹²⁸, con esta norma *“se da una amplitud*

⁹²⁶ Beneyto Perez, J., y de Torres Martinez, M., *El Impuesto sobre la Renta. Historia, Derecho Comparado, Técnica y Legislación Española Vigente*, cit., p.88.

⁹²⁷ Beneyto Perez, J., y de Torres Martinez, M., *El Impuesto sobre la Renta. Historia, Derecho Comparado, Técnica y Legislación Española Vigente*, cit., p.94.

⁹²⁸ Sardá, J., “La imposición de la renta en España”, *Moneda y Crédito*, núm. 16, mayo 1946, Madrid, en Albiñana García-Quintana, César, *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, cit., p. 258.

extraordinaria al concepto de renta” que se trataba de precisar posteriormente en los artículos 7 y 11. Asimismo la letra e) del mismo Artículo se refería a los ingresos “*de los negocios comerciales o industriales*”. A estos habría que añadir en mi opinión también el Artículo 14.

Por otro lado, del Artículo 21 (que es una regla de valoración) se deduce que tanto las “*utilidades imposables fijas en su cuantía y periódicas en su vencimiento*”, como las “*utilidades eventuales y aquellas cuya cuantía no pueda precisarse por anticipado*” están sujetas al impuesto.

El Artículo 7º comienza declarando qué incrementos de patrimonio no se considerarán como ingresos: los procedentes de “*a) Herencias, legados y donaciones. b) Premios de la Lotería Nacional. c) Cobro de capitales por razón de contratos de Seguros; y d) Adquisiciones de patrimonios a título oneroso.*” Posteriormente, en su segundo párrafo, el Artículo dice que “*no obstante, se considerará como renta imposable 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, y habida cuenta del valor del dinero entrambas fechas*”.

El Artículo 11 declaraba comprendidos entre “*los ingresos procedentes de capitales*” los beneficios obtenidos “*por la diferencia entre la cotización de los valores en las operaciones al contado, y en las operaciones a plazos*”. Además, en el párrafo quinto se refería a “*los ingresos obtenidos mediante enajenación de capitales*” que “*comprenda, parcial o totalmente, estos últimos*”, estableciendo que se compute solamente el interés legal del capital enajenado, salvo que se trate del supuesto del segundo párrafo del Artículo 7º.

Finalmente, el Artículo 14 declaraba incluidos entre los ingresos procedentes de los negocios comerciales e industriales, “*cuando no lo fueren en alguno de los citados en los artículos anteriores, los beneficios de los negocios de especulación, cualquiera que sea su forma y objeto*”.

No es extraño que la interpretación de este aspecto de la Ley de 1932, “*uno de los problemas fundamentales de la imposición sobre la renta*”⁹²⁹, diera lugar a diferentes opiniones doctrinales, así como a pronunciamientos judiciales.

⁹²⁹ Sardá, J., “La imposición de la renta en España”, *Moneda y Crédito*, núm. 16, mayo 1946, Madrid, en Albiñana García-Quintana, C., *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, cit., p. 259.

Para Sardá la Ley incurre en “una gran indecisión”: “¿qué se considerará como renta? Los ingresos que obtiene un contribuyente, en un determinado período de tiempo, procedentes de fuentes permanentes, o sea, en cierta manera, los productos de un patrimonio (aunque éste sea la capacidad para trabajar), o bien los incrementos de riqueza que se produzcan entre dos puntos en el tiempo, en cuanto se convierte en ganancia, en el momento de enajenar el patrimonio afectado”.

No obstante, Albiñana⁹³⁰ ha arrojado bastante más luz sobre la interpretación de la Ley de 1932 en este punto, al centrar el análisis de la cuestión en torno al concepto de negocio de especulación distinguiendo entre “especulaciones profesionales o habituales” y “especulaciones ocasionales”. Si la especulación se lleva a cabo en el ejercicio de una actividad negocial, comercial o industrial, de acuerdo con los términos del Artículo 14, el beneficio obtenido se incluye en la letra e) del Artículo 5º (ingresos o rendimientos procedentes “de los negocios comerciales o industriales”). Si no se realiza en esas circunstancias, el beneficio de esta “especulación incidental u ocasional” debe considerarse incluido en el apartado i) del Artículo 5 de la Ley de 1932 (“cualquier otra clase de utilidad o beneficio no comprendido en los epígrafes anteriores”), esto es, como una de las ganancias a las que se refiere el último párrafo del Artículo 7º.

Así pues, en virtud del Artículo 5º i), cualquier incremento de patrimonio no derivado de bienes afectos a un negocio, comercial o industrial, queda en principio sujeto a la CGR. Ello explica que el Artículo 7º comience declarando que los incrementos que Albiñana⁹³¹ denomina como “auténticos” y “tradicionales”, y Eheberg como “casuales”, es decir los procedentes de herencias, donaciones y premios de lotería, no se considerarán como ingresos “constitutivos de renta”.

Además de los anteriores, también se excluyen de tributación en las letras c) y d) del Artículo 7º, el cobro de indemnizaciones de contratos de seguros y los incrementos de patrimonio provenientes de “las adquisiciones de patrimonios a título oneroso”. Cabe aquí recordar que la Exposición de Motivos justificaba la exclusión de algunos ingresos por “la dificultad técnica de su comprensión”. En este sentido, la redacción de la letra d) no parece muy clara y dio lugar a litigiosidad entre la Administración y los contribuyentes cuyo análisis también resulta relevante para dilucidar cual era el concepto de renta propugnado por la Ley de la CGR de 1932.

⁹³⁰ Albiñana García-Quintana, C., *La Contribución General sobre la Renta*, PYLSA, Madrid, 1956, p.48.

⁹³¹ Albiñana García-Quintana, C., *La Contribución General sobre la Renta*, cit., p.92.

A este respecto hay que citar la sentencia del Tribunal Supremo 973/1955 de 11 de octubre de 1955⁹³² que, en su considerando cuarto, en un caso en el que se trataba de cuantificar la renta de un contribuyente en base a unas inversiones en unas acciones y un préstamo con garantía prendaria que no podían justificarse como procedentes del patrimonio, debido a la desproporción de los importes de dichas inversiones y las rentas conocidas del contribuyente, se refiere al Artículo 7º de la Ley de la CGR en los siguientes términos: “(...) *la ignorancia por la Administración de recursos o bienes en el haber del contribuyente no excluye que tales recursos existan, e incluso que cristalicen en alguno de los ingresos no constitutivos de renta que reseña el artículo 7º de la Ley y quedan subsiguientemente apartados de su sumisión al tributo, pues no hay que olvidar que no todo ingreso o beneficio obtenido por el contribuyente ha de ser adscrito al casillero de rendimiento fiscal*”.

Es interesante hacer constar que la Administración (tanto la Inspección como posteriormente la Dirección General de la Contribución sobre la Renta), “(...) *no habiéndose justificado en ninguna de las actuaciones de la Inspección la procedencia de las disponibilidades necesarias para las inversiones realizadas (...)*”, sostiene que dichas disponibilidades deben imputarse como rentas del contribuyente en virtud de la letra i) del Artículo 5º. Para la Administración se trataba de una discrepancia entre la Administración y el contribuyente sobre la “*atribución o declaración*” de determinados rendimientos, mientras que el contribuyente alegaba que, en base al Artículo 7º, la adquisición a título oneroso de unas acciones no puede considerarse una renta computable y que la concesión de un préstamo, de acuerdo con el Artículo 11, solo puede dar lugar a renta por la retribución de los capitales, pero no por los capitales en sí.

Frente a la posición de la Administración que, en base al Artículo 5º i), consideraba que se debían computar a efectos de la CGR los ingresos de cualquier clase de utilidad o beneficio, no incluidos en los epígrafes anteriores; el Tribunal Supremo, además de concluir que el razonamiento seguido para establecer la presunción de la existencia de una renta a partir de la citada adquisición de unas acciones y la concesión de un préstamo carecía de consistencia jurídica, afirmaba la prevalencia del Artículo 7º que exonera de gravamen los incrementos de patrimonio puestos de manifiesto como consecuencia de adquisiciones de patrimonios a título oneroso.

⁹³² Centro de documentación judicial (CENDOJ), 28079130011955100043.

Se trataba de los incrementos que Albiñana⁹³³ denominó “*incrementos fiscales*”, esto es, incrementos de patrimonio puestos de manifiesto por la adquisición a título oneroso de elementos patrimoniales y que no se corresponden (no se pueden justificar) en base a las cuantías de las rentas declaradas en periodos impositivos anteriores. Como dice el autor citado “*hay un incremento patrimonial para la Contribución sobre la Renta porque este tributo no ha gravado anteriormente las rentas que en tal incremento patrimonial quedan invertidas, materializadas o simplemente confesadas*”.

Esto es, como interpretó el Tribunal Central en su Resolución de 8 de octubre de 1948⁹³⁴, las excepciones establecidas en las citadas letras del Artículo 7º delimitan el concepto de renta, reduciendo su alcance. Según el Tribunal, la idea de que “*es renta bruta todo cuanto, procedente de una economía extraña, afluye al patrimonio de una persona natural*”, queda desvirtuada por la propia Ley al establecer algunas excepciones, entre ellas, la de los incrementos que tienen su origen en herencias y otras. En esto, el Tribunal destaca que la Ley de 1932 sigue por la senda de los Proyectos de Ley de 23 de octubre de 1913 (Proyecto Suarez Inclán) y 17 de noviembre de 1926 (Proyecto Calvo Sotelo).

Finalmente, el segundo párrafo del Artículo 7º se refiere a los que Albiñana denomina incrementos de patrimonio “*especulativos ocasionales o incidentales*” sujetando a gravamen “*la ganancia obtenida de la enajenación de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, siempre que su adquisición se haya realizado con menos de tres años de antelación*”. De nuevo la redacción de este artículo dio lugar a litigiosidad pues no quedaba claro si aplicaba a la enajenación de un patrimonio adquirido por cualquier título o solo a título oneroso.

Por ello, el Tribunal Central en sus Resoluciones de 31 de julio de 1945, 26 de noviembre de 1946 y 8 de octubre de 1948⁹³⁵, tuvo que dilucidar dicha cuestión interpretando el Artículo 7º de la Ley de 1932. Se basa primero el Tribunal en la literalidad o sentido gramatical. Por un lado, la proximidad del texto a la letra d) que se refiere a adquisiciones a título oneroso y, por otro, que según “*las reglas del buen hablar*” la expresión adquisición no se use para los bienes provenientes de una herencia sino de una

⁹³³ Albiñana García-Quintana, C., *La Contribución General sobre la Renta*, cit., p.114.

⁹³⁴ Rodríguez Navarro, M., *Doctrina Fiscal del Tribunal Supremo y Tribunal Central. Legislación de la Contribución General sobre la Renta*, Aguilar SA de Ediciones, Madrid, 1959, p. 134-135.

⁹³⁵ Rodríguez Navarro, M., *Doctrina Fiscal del Tribunal Supremo y Tribunal Central. Legislación de la Contribución General sobre la Renta*, cit., p. 134-135.

compraventa, le lleva a concluir que el Artículo se refiere a un patrimonio adquirido a título oneroso.

En mi opinión, parece más convincente la interpretación basada en el sentido lógico del precepto (lo que el Tribunal denomina “*interpretación dirigida a buscar el fin o motivo de la Ley*”). El Tribunal parte de la base de que la inclusión de este último párrafo del Artículo 7º “*obedeció a la intención del legislador de gravar ciertas ganancias cuando se estimase tuvieron el carácter de especulativas*”⁹³⁶. Por ello la Ley establece que solo se sujetan a gravamen cuando la ganancia se haya obtenido en menos de tres años. El Tribunal entiende que es de sentido común (“*...no es necesario esforzarse mucho para convenir...*”) que una ganancia especulativa existe cuando se ha adquirido un bien con la intención de venderlo posteriormente con un beneficio por lo que, aunque no lo diga la norma, el bien tiene que haberse adquirido a título oneroso y no lucrativo (es decir, por herencia, legado o donación).

Asimismo, el Tribunal lleva a cabo una interpretación sistemática del Artículo 7º advirtiendo la relación entre esta norma y el quinto párrafo del Artículo 11 que hace referencia expresa, como ya se ha comentado, a aquel. En su párrafo sexto, el Artículo 11 dice que “*queda obligado el enajenante a informar, previo requerimiento de la Administración, sobre la fecha de la adquisición y precio y circunstancias de la misma*”. El Tribunal entiende que esta obligación también alcanza a las enajenaciones del Artículo 7º y que la referencia al precio evidencia que se refiere a adquisiciones a título oneroso necesariamente.

Según el Tribunal, este criterio interpretativo viene confirmado por la Circular de la Dirección General de Rentas Públicas de 15 de marzo de 1934, dictada para regular como se ha de calcular el valor del dinero en las fechas de compra y venta de un patrimonio para determinar la ganancia gravada según el Artículo 7º, “*lo que da idea clara de la necesidad de que la adquisición para este caso sea a título oneroso*”.

Adicionalmente, recurriendo a argumentos de Derecho civil, el Tribunal alega que en las adquisiciones a título lucrativo es muy difícil estimar el valor de los bienes adquiridos, al no existir precio. Por otro lado, en dichas adquisiciones se produce una sustitución del causante por el heredero en sus derechos y obligaciones por lo que, según el Tribunal, “*lo acorde con el espíritu del articulado*” citado sería, en todo caso, que el periodo de tres

⁹³⁶ Se está refiriendo a la afirmación contenida en la Exposición de Motivos de la Ley que ciertas ganancias se gravan “*cuando se estima que tienen el carácter de especulativas*”.

años se contase desde la adquisición onerosa del patrimonio para el causante. En cualquier caso, para el Tribunal esta aplicación de la norma no tendría sentido ya que “*sería absurdo que se hiciese con la pretensión de gravar una operación especulativa*”.

Los pronunciamientos judiciales citados con cierto detalle nos llevan a dar la razón a Sardá⁹³⁷ cuando afirmaba que la falta de claridad de la norma en cuanto al concepto de renta afectaba a “*la certeza del contribuyente-uno de los cánones de la imposición según Adam Smith-*” y a la “*eficacia practica del tributo*”. Por otro lado, también nos permiten concluir que, aunque aparentemente la Ley pareciera adoptar un concepto de renta amplio, tal y como se anunciaba en la Exposición de Motivos, el efectivamente regulado (y luego interpretado por los tribunales en el sentido que hemos visto) no permitía gravar la totalidad de los incrementos de patrimonio sino que dejaba fuera los denominados “casuales”, “auténticos” o “tradicionales” (herencias, donaciones, premios de lotería, etc), siguiendo la Ley alemana de 1920 a la que se refirió Eheberg; así como los “incrementos fiscales” (los no justificados), y solo incluía una parte de los incrementos no recurrentes, “ocasionales” o “incidentales” (no asociados a una actividad comercial o industrial), a los que atribuía un verdadero carácter especulativo. En este sentido, entendemos que el párrafo segundo del Artículo 11 debe interpretarse de forma consistente con el Artículo 7º, párrafo segundo, que se referiría a incrementos “ocasionales” o “incidentales”, de modo que los ingresos procedentes de la diferencia de cotización de los valores solo se deberían sujetar al impuesto cuando se hubiesen obtenido en menos de tres años.

Si, como haremos en detalle en el apartado 4.2.1 de este trabajo, comparamos la redacción de la Ley de 1932 con uno de sus antecedentes más claros, el Proyecto de Ley de Cobián, puede entenderse que en este último las “ganancias ocasionales” quedan sujetas a gravamen con independencia del periodo de mantenimiento de los elementos patrimoniales y de que se hubieran adquirido a título oneroso o lucrativo. Por tanto, el concepto de renta imponible de la Ley de 1932 parece incluso más estrecho que el configurado en el Proyecto de 1910.

Para concluir sobre la cuestión del alcance del concepto de renta, resulta muy esclarecedora la opinión de Naharro Mora⁹³⁸. En primer lugar, está de acuerdo con Sardá ya que afirma que “*los redactores del texto de nuestra Contribución General sobre la*

⁹³⁷ Sardá, J., “La imposición de la renta en España”, *Moneda y Crédito*, núm. 16, mayo 1946, Madrid, en Albiñana García-Quintana, C., *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, cit., p. 259.

⁹³⁸ Gabinete Técnico del ministro de Hacienda, “Dictamen”, junio 1952 en Albiñana García-Quintana, C., *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, cit., p. 95.

Renta huyeron de compromisos definitorios y no indicaron positivamente cuál era su concepto de renta personal”.

En su opinión, el Artículo 7º delimitó el concepto de renta negativamente al excluir del mismo los ingresos ocasionales más típicos (herencias, donaciones, premios), *“con lo que el impuesto quedó filiado en el concepto estrecho de la renta”*. Pero ello, según Naharro Mora, fue el resultado de un cierto conflicto y negociación entre Rodríguez Mata y Flores de Lemus. El primero era partidario del denominado “concepto amplio” popularizado en aquellas fechas por el economista Schanz (la *“concepción de Schanz”*, según Sardá⁹³⁹) que equivalía al de “renta total” al que se refiere Álvarez de Cienfuegos en su manual. Incluía, por supuesto, todos los incrementos de patrimonio sin excluir los exonerados en el Artículo 7º de la Ley. Según Naharro Mora, la propuesta de Rodríguez Mata se basaba por un lado en el *“deseo científico”* de incorporar a la Ley la doctrina más novedosa y depurada y, por otro, en ofrecer algo que eliminase la posible oposición del grupo parlamentario socialista al Proyecto de Ley, que se temía por la levedad del impuesto. Ese algo era gravar las herencias y las plusvalías o incrementos de patrimonio especulativos. Al parecer, Flores de Lemus convenció a su discípulo y al Ministro Carner de que el concepto “amplio” convenía mejor a una economía desarrollada pero no a la española y que no era posible llevar a cabo una reforma a fondo de la imposición directa del Estado central mientras no se aclarase la cuestión de las relaciones fiscales con las regiones.

En consecuencia, según Naharro Mora, *“el concepto más clásico de renta en la doctrina y la práctica financieras se estatuyó en la Ley Carner”*, en línea con lo concluido por el Tribunal Central. Una vez más, en esta importante cuestión, vemos como la Ley de 1932 se decantaba más por seguir la tradición que por proponer una solución novedosa que, a priori, habría parecido más acorde con un contexto político como el de las Cortes Constituyentes de la Segunda República.

Adicionalmente, la Exposición de Motivos se refiere a la cuestión de la “discriminación” (por utilizar el término empleado por el Ministro Carner en sus intervenciones parlamentarias) entre las rentas fundadas y no fundadas: *“La técnica y la política han reconocido de consuno que la llamada renta fundada debe gravarse con mayor rigor. Pero la moderna investigación pone en muy serios reparos a que pueda ser la*

⁹³⁹ Sardá, J., “La imposición de la renta en España”, *Moneda y Crédito*, núm. 16, mayo 1946, Madrid, en Albiñana García-Quintana, C., *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, cit., p. 259.

contribución personal sobre la renta el instrumento adecuado para diversificar los gravámenes en atención a las fuentes de que los ingresos procedan. La integridad del problema queda en pie para abordarlo en etapas sucesivas a las que inaugura este proyecto”.

Aunque con una redacción diferente, se parece mucho a lo dicho en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de Cobián⁹⁴⁰: *“Siendo la base del tributo la renta considerada como una unidad en la persona del titular, no es preciso añadir que el proyecto renuncia por anticipado a la diferenciación de los gravámenes de las rentas de trabajo y de las rentas a base de capital, dentro del impuesto sobre la renta. Esa diferenciación que piden de consuno la justicia tributaria y la elasticidad necesaria del sistema impositivo, no tiene solución satisfactoria dentro de un solo impuesto”*

Hay que recordar que, como hemos estudiado, la doctrina de la época, por ejemplo, Eheberg⁹⁴¹ y Alvarez de Cienfuegos⁹⁴², consideraban que la menor tributación de las rentas procedentes del trabajo era necesaria para hacer realidad el principio de igualdad de sacrificio. Sin embargo, para Eheberg⁹⁴³ no era adecuado llevar a cabo dicha desgravación mediante el impuesto personal sobre la renta, sino que en aquellos sistemas donde existiesen impuestos de producto, se podía, por ejemplo, reducir la cuota tributaria de los rendimientos de trabajo bajo dichos impuestos. Alternativamente, se podían gravar más los productos de las propiedades inmobiliarias o del capital mobiliario. Y apelando a la imposición personal, la implantación de un impuesto sobre el patrimonio, que también se había extendido en los Estados alemanes y en el Reich, tenía, entre otras finalidades, la de diferenciar la tributación de las rentas fundadas y no fundadas. En el caso del plan de Cobián, como sabemos, se trataba de establecer una nueva modalidad del Impuesto sobre Sucesiones, un impuesto de tarifa progresiva en función del caudal hereditario y sin tener en cuenta el grado de parentesco denominado “impuesto de conjunto”.

Sin perjuicio de lo anterior, la realidad es que, pese a la declaración de la Exposición de Motivos, y como reconoció el propio Carner⁹⁴⁴ en el debate parlamentario, la Ley de 1932 sí que favoreció a las rentas de trabajo frente a las rentas fundadas, al permitir en su

⁹⁴⁰ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, Apéndice 11 al n.º 15, pág. 2.

⁹⁴¹ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 202-203

⁹⁴² Alvarez de Cienfuegos, J., *Hacienda Pública*, cit., p.96.

⁹⁴³ Eheberg, C.T., *Hacienda Pública*, traducción de Enrique Rodríguez Mata, cit., p. 302.

⁹⁴⁴ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 15 de diciembre de 1932, n.º 276, p.10222.

Artículo 6º. 9º la deducción de las primas de seguros sobre la vida del contribuyente, su cónyuge y sus hijos, o a falta de seguro, el “*derecho, como asegurador de sí mismo, a la deducción por este concepto de una cantidad igual a la cuarta parte del importe de sus rentas de trabajo*”. Dado que operaba como una deducción de los ingresos brutos anuales se trataba de una exoneración o desgravación del 25% de las rentas del trabajo.

3.4.4 El gravamen superpuesto o complementario

Como consecuencia de la decisión de no suprimir o refundir los impuestos de producto, como señala la Exposición de Motivos, “*el que se proyecta ha de superponerse a los demás*”, esto es al resto de las contribuciones directas. De esta condición se deducen dos notas muy características del nuevo gravamen: que la tarifa este formada por “*tipos muy moderados*” y un mínimo exento muy elevado, de 100.000 pesetas.

A este respecto Naharro Mora⁹⁴⁵, que prefiere utilizar el término “*complementario*”, explica que el gravamen era superpuesto o complementario no porque tuviese un mínimo exento tan elevado, sino porque no “*prescinde del aparato tributario principal de los impuestos reales*” ni lo relega, como sucedió en otras jurisdicciones, al ámbito local. No obstante, también comenta que el impuesto nacía “*con la posibilidad de ser principal*”, pero “*comienza a aplicarse como complementario*”.

Como hemos comentado en detalle en el apartado 2.3.2.2, la razón de dotarle de carácter complementario se encontraba en las circunstancias que aconsejaban introducir el impuesto personal por etapas, antes mencionadas: la conciencia sobre la falta de un órgano administrativo gestor que pudiese asumir el volumen de trabajo resultante de la sustitución de los impuestos de producto, así como el temor a los defectos del impuesto personal sobre la renta. Según la Comisión que elaboró el Dictamen de 1927, la introducción del impuesto personal sobre la renta de forma gradual permitiría desplazar la carga tributaria de la imposición de producto a la personal, y recíprocamente, como conviniese a la justicia del gravamen y a la necesidad de financiación del gasto público. Precisamente, en la propia Exposición de Motivos, como también destaca Naharro Mora⁹⁴⁶, se justifica la tarifa de gravamen, moderada en los tipos, pero completa en su estructura, afirmando que la misma estaba “*matemáticamente determinada en forma que*

⁹⁴⁵ Gabinete Técnico del ministro de Hacienda, “Dictamen”, junio 1952 en Albiñana García-Quintana, C., *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, cit., p. 64.

⁹⁴⁶ Gabinete Técnico del ministro de Hacienda, “Dictamen”, junio 1952 en Albiñana García-Quintana, C., *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, cit., p. 63.

haga posible para lo futuro la total implantación de la contribución general sobre la renta, reduciendo por etapas el mínimo exento sin que el paso de una etapa a otra pueda implicar una injusticia”.

En esencia, mediante la reducción del mínimo exento y la aplicación de la escala a la renta que quedase sujeta, se seguía la Base II de la propuesta del Dictamen de 1927, permitiendo la extensión del impuesto personal a un número mayor de contribuyentes, a medida que la Administración ampliase su capacidad de gestión del nuevo tipo de impuesto. Es cierto, que la Ley de 1932 se había separado del Dictamen de 1927, que recomendaba aplicar la escala de gravamen no en su totalidad sino por la diferencia entre el tipo que correspondiese al importe de la renta y el aplicable al límite inferior de renta sujeta, si bien, como ha comentado Naharro Mora⁹⁴⁷, la escala de la Ley ya era muy reducida. De esta discrepancia no cabe deducir que la influencia de Flores de Lemus hubiese declinado. Según el propio Rodríguez Mata⁹⁴⁸, coautor del Proyecto de Ley, *“la tarifa de 1932 era una tarifa científicamente elaborada; respondía a un concienzudo estudio del profesor Flores de Lemus sobre la estimación de la distribución de la renta en España y la fórmula del gravamen respondía a una curva cuya formulación matemática, dada por Flores, hemos perdido, y no creemos que se haya elaborado otra en los órganos competentes del Ministerio de Hacienda”.*

No obstante, como ha comentado Naharro Mora, a pesar de la reiteradamente declarada intención de sustituir finalmente los impuestos de producto, la Contribución General sobre la Renta también podría mantenerse como *“una sobre imposición, como un extra-gravamen, similar en su sentido a lo que es el “Sur-Tax” inglés”* sino se desarrollaban las deducciones típicas de la imposición personal. Hay que señalar que en la propia Exposición de Motivos se reconocía que la Contribución General sobre la Renta adolecía de esos elementos típicos: *“La imposición personal completamente desarrollada exigiría como requisito esencial la discriminación de los gravámenes, habida cuenta de la condición del contribuyente y su situación personal y familiar realizando las correspondientes atenuaciones y agravaciones”.* Se justificaba precisamente porque solo gravaba rentas superiores a 100.000 pesetas y por su carácter superpuesto.

⁹⁴⁷ Gabinete Técnico del ministro de Hacienda, “Dictamen”, junio 1952 en Albiñana García-Quintana, C., *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, cit., p. 66.

⁹⁴⁸ Rodríguez Mata, E., “La nueva Ley del Impuesto sobre la Renta”, *Moneda y Crédito*, num. 52, marzo 1955, Madrid, en Albiñana García-Quintana, C., *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, cit., p. 314.

Para Naharro Mora, por los motivos anteriores, esta figura era un “*instrumento flexible*” que se podía utilizar para ambas finalidades: impuesto principal o impuesto complementario. Basándose en el Dictamen de 1927, que consideraba un elemento de interpretación auténtica para entender la Ley de 1932, opinaba que Flores de Lemus era más partidario de esta segunda finalidad.

Esta opinión fue corroborada por Rodríguez Mata⁹⁴⁹ para el que la idea de Flores de Lemus, plasmada en la Ley de 1932, es que la Contribución General sobre la Renta funcionase como un impuesto complementario en dos sentidos: por un lado como impuesto personal debía ser “*un corrector y nivelador*” de las injusticias derivadas de los impuestos de producto (la desigualdad de trato) mientras se acometía una reforma que debía ser lenta de los mismos; por otro, el nuevo gravamen personal aplicaría solo a “los ricos” cumpliendo una función político-social, de redistribución de la renta.

Esa función correctora del sistema de impuestos de producto podía ser transitoria hasta que aquellos desapareciesen y la Contribución General sobre la Renta se asentase como el principal impuesto directo, en aras de alcanzar la justicia fiscal: “*Es este otro aspecto de la complementariedad del impuesto que, por definición, sólo es válido dentro del sistema. El impuesto sobre la renta era la caperuza del sistema entonces en vigor. En su día podría ser la cabeza de un nuevo sistema no sólo más racional, sino más humano. Y a esto creemos que se debe y que se puede tender. Es ello un imperativo de la justicia fiscal, sin la cual no hay sistema que merezca este nombre; siquiera esa justicia fiscal sea una aspiración ideológica, en buena parte mudable con el tiempo y circunstancias de toda índole, principalmente políticas*”.

3.4.5 Los fines político-sociales

Tanto Naharro Mora como Rodríguez Mata coinciden en que la Contribución General sobre la Renta era “*un instrumento con fines político-sociales más que fiscales, pero sin concesiones demagógicas*”.⁹⁵⁰ Es el segundo aspecto de la complementariedad al que nos referíamos anteriormente. La Exposición de Motivos da pie para ello cuando justifica tanto el gravamen de la renta con tipos muy moderados (desde 1% hasta el 7,70%, en el

⁹⁴⁹ Rodríguez Mata, E., “La nueva Ley del Impuesto sobre la Renta”, *Moneda y Crédito*, num. 52, marzo 1955, Madrid, en Albiñana García-Quintana, C., *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, cit., p. 309-310.

⁹⁵⁰ Rodríguez Mata, E., “La nueva Ley del Impuesto sobre la Renta”, *Moneda y Crédito*, núm. 52, marzo 1955, Madrid, en Albiñana García-Quintana, C., *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, cit., p. 308.

Proyecto de Ley) como el mínimo exento de 100.000 pesetas, por ser aplicable la tarifa “solo a aquellas clases sociales que en nuestra economía pueden estimarse como privilegiadas”. Y en esta misma línea se dice que la Contribución General sobre la Renta es un “gravamen superpuesto a los existentes, que afecta solamente a los privilegiados de la fortuna o que en las diversas actividades profesionales han logrado adquirir una situación de preeminencia”. Por este mismo motivo, durante la tramitación parlamentaria se aceptó elevar el tipo al 11% para las rentas que excediesen de un millón de pesetas, aunque al mismo tiempo que se aceptaba la propuesta del diputado Fatras (con el apoyo del grupo Radical Socialista), el diputado Franco manifestó que “en honor a la claridad y la franqueza, será preciso decir que la Comisión no cree que sean muchas las rentas en España que excedan de un millón de pesetas”⁹⁵¹

En relación con estas referencias en la Exposición de Motivos, Naharro Mora⁹⁵² cree ver en ellas, además de un mecanismo para reducir la base de contribuyentes y limitar el alcance del impuesto, dada la falta de una adecuada organización administrativa, “una argucia, muy característica de don Antonio Flores de Lemus, que vio en estas frases, y en el gravamen de las plusvalías, el procedimiento para que los socialistas votasen el proyecto”. Además de atender a las dificultades de la Administración, a corto plazo se trataba de “dorar la píldora a los socialistas”. Cabe recordar aquí que la fracción socialista, la más numerosa en las Cortes, apoyó la introducción de la Contribución General sobre la Renta por razones coyunturales, manifestando sin embargo (por medio de su portavoz Trifón Gómez San José durante el debate de la Ley de Presupuestos de 1932) su disconformidad ideológica con el sistema económico que lo sustentaba y por ende con el tributario en general. Sin embargo, como comenta Naharro Mora, mediante la reducción del mínimo exento, el impuesto acabaría aplicando a toda la población incluyendo aquellos con una renta más baja, porque la Ley no contemplaba un mínimo exento.

Cabe señalar que esta finalidad político-social no era nueva. Ya en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de Calvo Sotelo se hacía alusión a que el Impuesto sobre

⁹⁵¹ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1931-1933, Cortes Constituyentes, 15 de diciembre de 1932, n.º 276, p.10230.

⁹⁵² Naharro Mora, Jose María, “Conferencia”, 13 de enero de 1955, en Albiñana, César, *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, cit., p. 295-296.

Rentas y Ganancias debía aplicarse con mayor intensidad y resultar más gravoso a “*las rentas altas*” y a “*las clases conservadoras*”⁹⁵³.

Por su parte, Rodríguez Mata⁹⁵⁴, quizás consciente de las reticencias de Flores de Lemus a participar en la redacción del Proyecto de Ley, afirmaba que se había propuesto “*por principios*”, no por motivos fiscales porque sus redactores eran conscientes de que todavía no existía el órgano administrativo adecuado para desarrollar la función de gestionar un impuesto personal sobre la renta. Por ese motivo introdujeron en la ley las limitaciones a su contenido y alcance que venimos comentando.

Asimismo, en la Exposición de Motivos se destacan otras dos notas del impuesto por su “*significativo carácter político-social*”: la tributación de rendimientos presuntos y la de las ganancias especulativas. Si bien la segunda respondía a una concepción expansiva del impuesto personal sobre la renta, la primera era contraria al principio de capacidad de prestación efectiva razón por la cual se intentaba justificar precisamente en la tradición. Al referirse al gravamen “*no por los productos efectivos, sino por el que fuesen susceptibles de obtener*”, se reconoce que “*la aplicación pura y simple del principio de imposición según la renta cede el paso en ese punto a un estado de conciencia arraigado en nuestro pueblo*”.

Entiendo que la Exposición de Motivos se estaba refiriendo a los tres tipos de ingresos presuntos derivados de inmuebles cuya valoración se regula en el Artículo 10 de la Ley: el uso de la propia vivienda o de una propiedad ajena de forma gratuita, la retribución en especie por razón de cargo, empleo u oficio consistente en la cesión de uso de una vivienda, y la posesión de terrenos y edificios no destinados a vivienda (“*dedicados a recreo u ostentación o a pura especulación*”). Cabe señalar, no obstante, que solo el último era una novedad puesto que el gravamen de los dos primeros supuestos ya se había intentado introducir en el Proyecto de Ley de Cobián de 1910. Así que, incluso, en los aspectos que se consideraban más políticos, la Ley de 1932 seguía la senda de un proyecto elaborado en el régimen que se estaba derribando.

⁹⁵³ Del Río Iglesia E. y Roncero Jiménez B., “I. Algunos precedentes” en Del Río E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., González Liberal P. y Valiente A., “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p. 210.

⁹⁵⁴ Rodríguez Mata, E., “La nueva Ley del Impuesto sobre la Renta”, *Moneda y Crédito*, núm. 52, marzo 1955, Madrid, en Albiñana García-Quintana, C., *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, cit., p. 308.

4. LOS PRESTAMOS DE OTROS TEXTOS LEGALES EN LA LEY DE LA CONTRIBUCION GENERAL SOBRE LA RENTA

Como anunciábamos en el punto de partida de esta tesis, hemos comparado el texto de la Ley de 1932 con el de algunos de los antecedentes normativos ya conocidos, los proyectos frustrados de reforma del Impuesto de Cédulas Personales y el Real Decreto que aprobaba el Repartimiento municipal. El objetivo es verificar si, como sucede a nivel de su ideología fiscal, el texto de la Ley de la Contribución General sobre la Renta también se puede considerar heredero de esas normas o proyectos de normas elaborados durante la Restauración.

A efectos de desarrollar este análisis nos hemos basado en la propia estructura de la Ley de la Contribución General sobre la Renta, que constaba de 38 artículos y una Disposición Final, dispuestos conforme al siguiente índice:

- TITULO PRIMERO. Del sujeto, de la base y del tipo de gravamen.
 - o CAPITULO PRIMERO. De la obligación personal y real de contribuir. Artículos 1º a 3º.
 - o CAPITULO II. De la determinación de la renta imponible. Artículos 4º a 17.
 - o CAPITULO III. Del tipo de gravamen. Artículos 18 y 19.
- TITULO II. Del nacimiento de la obligación de contribuir, de la declaración y de la administración de la contribución general sobre la renta.
 - o CAPITULO PRIMERO. Del nacimiento de la obligación de contribuir y del Municipio de imposición. Artículos 20 a 24.
 - o CAPITULO II. De la declaración. Artículos 25 y 26.
 - o CAPITULO III. De la administración de la contribución. Artículos 27 a 31.
- TITULO III. De las infracciones y su penalidad. Artículos 32 a 38.
- DISPOSICION FINAL. Artículo 39.

Durante el periodo de la República, la Ley se modificó una sola vez, en virtud de la Ley de 14 de noviembre de 1935 (Gaceta de Madrid de 17 de noviembre), en los siguientes aspectos:

- Con efectos del ejercicio económico de 1936, la escala de gravamen, regulada en el Artículo 18 de la Ley.
- Estableciéndose una exención en la obligación real de contribuir del Artículo 3º, de ciertas utilidades obtenidas por navieros extranjeros no domiciliados ni residentes en España derivadas del tráfico de viajeros y mercancías realizado entre puertos españoles.
- La deducción de intereses en el Artículo 6º. 8º párrafo segundo.

Con posterioridad a la Guerra Civil la Ley de la CGR fue modificada en 1940, 1941 y 1943.

La Ley de 16 de diciembre de 1940 de reforma tributaria (BOE de 22 de diciembre) introdujo diversas modificaciones en la que denomina Contribución sobre la Renta, según la propia Exposición de Motivos, con el objetivo de incrementar su recaudación⁹⁵⁵, destacando la aprobación de la llamada “tarifa progresional” con un mínimo exento más bajo, y la creación de un Registro de Rentas y Patrimonios, facultando a la Administración a comprobar la renta imponible sobre la base de la información recibida por esos cauces. Por Ley de 30 de mayo de 1941 (BOE de 17 de junio) se modificó la fecha de devengo del impuesto, pasando del primer día del ejercicio económico al 31 de diciembre de cada año. En virtud de la Ley de 6 de febrero de 1943 por la que se modifican las disposiciones vigentes reguladoras de la Contribución sobre la Renta (BOE de 13 de febrero), se vuelve a modificar la tarifa y se introduce una deducción en la cuota de la CGR de la cuota sobre la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, que afecta a determinados rendimientos. En todo caso, estas modificaciones no alteraron esencialmente el contenido de la Ley de la CGR de 1932.

Finalmente, la Ley de 16 de diciembre de 1954 vino a modificar y refundir los preceptos reguladores de la Contribución general sobre la Renta, estableciendo que a partir del ejercicio económico de 1954 se exigirá la CGR conforme a los preceptos de dicha ley.

Dado que el ámbito de este estudio se refiere a la génesis de la Ley de 1932 únicamente hemos tenido en cuenta su redacción inicial. Como consecuencia de esa comparación podemos concluir que la cantidad y relevancia de préstamos de normas o proyectos

⁹⁵⁵ “Instaurada en España la Contribución general sobre la Renta, por Ley de mil novecientos treinta y dos, produjo en el año anterior al Movimiento no más de trece millones de pesetas. Tan enteco resultado, a los tres años completos de gestión, si no hacía rechazable la contextura de la ley reguladora de la Contribución, si indicaba, por lo menos que era preciso...”

normativos previos presentes en la Ley de 1932 es tal, que puede afirmarse que dicha Ley debe una parte sustancial de las concepciones jurídicas y técnicas utilizadas en la misma a las ya arraigadas en textos normativos elaborados en un contexto político distinto al de la Segunda República, previo a ese momento de cambio radical en las instituciones y, en principio, el ordenamiento jurídico españoles.

En concreto, como puede observarse en la tabla 2 que se incluye en el apartado 7, solo en algunos aspectos muy concretos como la definición del contribuyente por obligación personal, el tipo y la escala de gravamen y la prohibición de imponer recargos puede decirse que la Ley de 1932 era una norma original y de nuevo cuño.

En los demás aspectos, incluyendo elementos fundamentales del impuesto, la norma se nutría de formulaciones ya expresadas, incluso literalmente, en el Proyecto Cobián y en el Repartimiento municipal así cómo, en algún aspecto concreto en el Anteproyecto Cambó/Bergamín. En especial, hay que destacar la obligación real de contribuir que se importa fundamentalmente del Proyecto Cobián. La Ley de 1932 no intenta definir un concepto de renta, sino que lo delimita a base de enumerar los diferentes tipos de ingresos que quedan incluidos y los que quedan excluidos del ámbito del impuesto, siguiendo el patrón fundamentalmente del Proyecto Cobián. En materia de gastos deducibles, la Ley incorpora más supuestos y con reglas más detalladas, aunque la estructura sigue también el modelo del Proyecto Cobián.

A pesar de que la Ley contiene reglas de valoración de dichos ingresos, como hicieron sus antecedentes, acaba remitiéndose a los antiguos impuestos de producto a través del método de rendimientos mínimos. A este respecto, el desarrollo de la Ley (por Decreto de 15 de febrero de 1933) sigue con gran fidelidad las reglas establecidas en el Real Decreto de 1918.

En cuanto a la obligación de declarar, más desarrollada en la Ley de 1932, incorpora también los elementos ya establecidos en el Proyecto Cobián y en el Repartimiento. Especialmente, en lo que se refiere a la estimación por signos externos, la Ley de la Segunda República vuelve a apoyarse en el ya citado Real Decreto de la Restauración. Finalmente, el régimen de infracciones y sanciones reproduce en gran medida al del Proyecto Cobián si bien llama la atención por la menor dureza de las penas de la ley republicana.

Así pues, este análisis comparativo nos permite confirmar la opinión apuntada al principio de este trabajo del profesor Naharro Mora⁹⁵⁶, de que los proyectos nunca aprobados y el Repartimiento municipal, producto del régimen político anterior, fueron “*las fuentes primarias*” de la Ley de la CGR de 1932.

A este respecto en la tabla 2 incluida en el apartado 7 se pueden identificar los preceptos que eran de nueva creación, es decir, que ni parcial ni totalmente se basaban en artículos de normas o proyectos normativos anteriores. Hemos estimado en puntos porcentuales la novedad, atribuyendo un 1 al artículo que no tuviese ninguna similitud y un coeficiente menor cuando el artículo tuviese párrafos o apartados similares y otros nuevos. El resultado acumulado es de 6,38 puntos porcentuales, es decir, 6,38 preceptos totalmente nuevos. Teniendo en cuenta que la Ley de la CGR tenía 39 artículos, esto significaría que solo un 16,4% de los preceptos de la Ley eran completamente nuevos.

4.1. La obligación de contribuir

El Capítulo Primero de la Ley de 1932 dedica sus tres artículos a regular la obligación personal y real de contribuir. Asimismo, tanto en el Proyecto de Ley de Reforma del Impuesto de Cédulas Personales de 1910, como en el Repartimiento general aprobado por el Real Decreto de 11 de septiembre de 1918, encontramos ya una diferente regulación para la obligación personal y para la obligación real de contribuir bajo los citados impuestos directos e incipientemente personales.

En el Artículo 2º A) de la Ley de la CGR, después de establecer que estarán sujetas a la contribución (por obligación personal) las personas físicas que tengan su residencia habitual o domicilio en el territorio de la República Española, se incluye la siguiente definición de residencia habitual: “*Se entenderá por residencia habitual la permanencia por más de seis meses durante un año natural en el territorio de la República. Para computar el período de residencia, a estos efectos, no se descontarán las ausencias, cuando por las circunstancias en que se realicen no deba inducirse la voluntad de ausentarse definitivamente*”.

En el Artículo 4.º 1º. B) del Proyecto de Ley de Cobián, que regulaba la obligación personal de contribuir, se encuadraban los extranjeros no nacionalizados que llevasen un año o más de residencia no interrumpida en alguna o en algunas de las provincias

⁹⁵⁶ Gabinete Técnico del ministro de Hacienda, “Dictamen”, junio 1952 en Albiñana García-Quintana, C., *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, cit., p. 61.

españolas. La norma añadía: *“No se entenderá interrumpida la residencia para este efecto por la ausencia temporal, cuando de las circunstancias en que se realice no deba inducirse la voluntad de ausentarse definitivamente”*⁹⁵⁷.

A pesar de la diferencia en el plazo de tiempo, la similitud en la técnica e incluso en la redacción, en lo que se refiere al tratamiento de las ausencias temporales, es evidente.

En los siguientes párrafos del Artículo 2º A se declaraban exentos de la obligación personal de contribuir *“los representantes de los Estados extranjeros acreditados en España, a condición de reciprocidad, y las demás personas a quienes se otorgue la exención de la imposición personal en los Convenios internacionales en que el Estado español se hubiere obligado”*. La misma exención se recogía en el Artículo 7º del Proyecto Cobián⁹⁵⁸. En ambas normas se precisaba que la exención no se extendía a la obligación real de contribuir.

Pero es en el Artículo 3º de la Ley de la CGR de 1932, donde se regula la obligación real, donde puede comprobarse hasta qué punto el legislador de 1932 se estaba apoyando en el Proyecto de 1910. En su primer párrafo dice: *“Sin consideración a su nacionalidad, domicilio o residencia, estarán sujetos a esta contribución los titulares o perceptores de utilidades procedentes de la posesión de inmuebles sitos dentro del territorio de la República española; de las explotaciones agrícolas, ganaderas, mineras, industriales o comerciales, realizadas en las provincias españolas; de los intereses de la Deuda pública del Estado español y de las Corporaciones administrativas españolas, y de sueldos, pensiones, dotaciones, gratificaciones, dietas o remuneraciones no exentas por precepto de esta Ley pagadas por el Estado español o por las Corporaciones administrativas españolas”*

⁹⁵⁷ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, Apéndice 11 al n.º 15, pág. 6.

⁹⁵⁸ *“1.º los representantes de los Estados extranjeros, acreditados en España y los empleados y servidores que les estuviesen asignados, siempre que sean extranjeros y a condición de reciprocidad” y 2.º “cualesquiera otras personas o entidades declaradas exentas en el régimen internacional aceptado por el Estado español”*.

El párrafo anterior reproduce casi literalmente (salvo por lo que se refiere a dividendos e intereses de deuda privada) el primer párrafo del Artículo 6º⁹⁵⁹ del Proyecto Cobián⁹⁶⁰ en el que se regulaba la obligación real, excluyendo lo relativo a las empresas (ya que la Ley de la CGR, a diferencia del Proyecto Cobián, no incluía en su ámbito de aplicación a las sociedades mercantiles).

Posteriormente en este artículo se regulaba la tributación de las “*Empresas comerciales domiciliadas en el extranjero*”, lo cual se omite de la Ley de 1932 por quedar fuera de su ámbito.

Por su parte, el párrafo segundo del Artículo 3º de la Ley de 1932 transcribía el segundo párrafo del Artículo 6º⁹⁶¹ del Proyecto Cobián omitiendo el calificativo “*real*” y sustituyendo “*líquido*” por “*utilidad*”: “*La obligación de contribuir establecida en este artículo se entenderá limitada a la parte de utilidad imponible comprendida en el mismo, siempre que el titular no esté sujeto a la obligación personal de contribuir con arreglo a los preceptos de esta ley*”.

4.2. Concepto de renta imponible y estimación de la base imponible

4.2.1 La no definición de renta imponible

No se encuentra ni en la Ley de 1932 ni en el Proyecto Cobián una definición de renta. Como ya hemos visto, el Artículo 4º de la Ley apuntaba una definición de la “*base de la imposición*” que en el caso de la obligación personal de contribuir era “*el total importe de su renta en el periodo de imposición*”.

Algo más se aproxima el Real Decreto del Repartimiento en su Artículo 31 que comienza diciendo “*constituye la base de la imposición*”, exactamente igual que el Artículo 4º de

⁹⁵⁹ “*Sin consideración a su personalidad, nacionalidad, domicilio o residencia, deberán obtener cédula graduada los titulares o perceptores de líquidos imponibles procedentes de la posesión de inmuebles sitos en alguna o en algunas de las provincias españolas; de las explotaciones agrícolas, ganaderas, mineras, industriales o comerciales, realizadas en las provincias españolas, (...), incluso los dividendos procedentes de esas explotaciones y los intereses de capitales empleados en las mismas o a cuya obligación estén afectos especial o genéricamente, de los intereses de la Deuda pública interior del Estado español y de las Corporaciones administrativas españolas, y de sueldos, pensiones, dotaciones, gratificaciones, dietas o remuneraciones no exentas por precepto de esta ley, pagadas por el Estado español o por las Corporaciones administrativas españolas*”.

⁹⁶⁰ Congreso de los Diputados, diario de sesiones, serie histórica, legislatura 1910-1911, 2 de julio de 1910, Apéndice 11 al n.º 15, pág. 6.

⁹⁶¹ “*la obligación real de contribuir establecida en este artículo se entenderá limitada a la parte del líquido imponible comprendida en el mismo, siempre que el titular no esté sujeto a la obligación personal de contribuir con arreglo a los preceptos de esta ley*”.

la Ley de 1932, para añadir “*en la parte personal del repartimiento, el valor anual de todas las utilidades pertenecientes a la persona sujeta a la obligación de contribuir (...)*”. Pero es quizás la formulación inicial en la Base Cuarta del Anteproyecto Cambó/Bergamín la que puede ser un antecedente de la redacción del Artículo 5º de la Ley de 1932: “*La base normal de imposición será la suma anual de los ingresos o rendimientos que perciba la persona natural o jurídica sujeta al tributo, procedentes: (...)*”.

Cierta similitud con ese precepto encontramos en el primer párrafo del Artículo 5º de la Ley de 1932: “*Para la determinación de la renta imponible se computará al sujeto de gravamen la suma anual de los ingresos o rendimientos que perciba procedentes de: a) De la propiedad, posesión, uso o disfrute de inmuebles y derechos reales, incluso el valor de la habitación en casa propia b) De los capitales no comprendidos en el epígrafe anterior c) De las explotaciones agrícolas o ganaderas d) De las explotaciones mineras e) De los negocios comerciales o industriales f) De la propiedad intelectual y de la posesión de patentes, marcas de fábrica y concesiones administrativas en cuanto no se hallen comprendidas en alguno de los epígrafes anteriores g) Del ejercicio de un trabajo u ocupación lucrativa, y derechos de percepción fija o eventual, h) De pensiones y haberes pasivos, i) De cualquiera otra clase de utilidad o beneficio no comprendidos en los epígrafes anteriores.*”

La estructura del precepto guarda también una evidente similitud con el Artículo 9º del Proyecto de Ley reformando el Impuesto de Cédulas Personales presentado por el Ministro Cobián en julio de 1910. que encabeza el Capítulo III del Título Tercero dedicado a las cédulas graduadas, que se refería a la estimación del líquido imponible⁹⁶². Si comparamos la enumeración de fuentes de bienes (o riqueza) con la de la Ley de 1932, solo se echa de menos la referencia específica a la propiedad intelectual, patentes, marcas de fábrica y concesiones administrativas. Incluso, como en la Ley de 1932 (en la letra i) del Artículo 5º), se incluye en la letra e) del Artículo 9º del Proyecto esa categoría de cierre orientada a conseguir que toda capacidad económica quede sujeta al gravamen.

⁹⁶² “*Constituye el líquido imponible la suma anual de bienes, valorados en dinero, de que una persona o entidad obligada a contribuir tiene la propiedad o el disfrute, ya procedan de: a) De capitales. b) De la propiedad, posesión, uso o disfrute de inmuebles y derechos reales, o de explotaciones agrícolas o ganaderas. c) De las explotaciones mineras. d) De negocios comerciales o industriales. e) Del ejercicio de profesión, arte u oficio lucrativo, y de asignaciones, pensiones, dotaciones, gratificaciones, dietas, haberes y utilidades de cualquier clase y denominaciones no comprendidas en los apartados precedentes*”.

No obstante, el Artículo 32 del Real Decreto por el que se aprueba el Repartimiento municipal contiene una enumeración de utilidades que quedan comprendidas en la base de la imposición que también nos recuerda a la enumeración y clasificación del Artículo 5º de la Ley de 1932, así como a las definiciones de cada tipo de renta que encontramos en el resto de los artículos del Capítulo II del Título Primero de dicha Ley, que trata “*de la determinación de la renta imponible*”.

La fuente de renta que echábamos en falta al leer el Proyecto Cobián la encontramos aquí, en su letra c), literalmente igual: “*Los rendimientos de la propiedad intelectual y los procedentes de la posesión de patentes, marcas de fábrica y concesiones administrativas*”.

La lectura del Capítulo II del Título Primero de la Ley de 1932 no es fácil puesto que a partir del Artículo 5º y hasta el 17 encontramos unas normas en las que se mezcla la definición y valoración de las diferentes fuentes de renta, los gastos deducibles, la exención de ciertas ganancias patrimoniales y algunas reglas de atribución de rentas.

En el Artículo 7º, ya comentado anteriormente, encontramos una norma delimitadora (en sentido negativo) del concepto de renta, con una técnica muy similar al Artículo 12 del Proyecto Cobián.

En la Ley de 1932 (Artículo 7º) se exceptúan de gravamen los incrementos de patrimonio procedentes de las herencias, legados y donaciones, cobro de capitales de contratos de seguro, premios de la Lotería Nacional y adquisición de patrimonio a título oneroso (que se refería a los incrementos no justificados de patrimonio). Estos mismos conceptos los encontramos en el Artículo 12 del Proyecto Cobián, con el matiz de que en este solo se exceptúan las donaciones mortis causa.

La redacción del primer párrafo de ambos preceptos es muy parecida. El Artículo 7 de la Ley de la CGR: “*No se comprenderán como ingresos constitutivos de renta los incrementos de patrimonio provenientes de: a) Herencias, legados y donaciones. b) Premios de la Lotería Nacional c) Cobro de capitales por razón de contratos de Seguros; y d) Adquisiciones de patrimonios a título oneroso.*”

Por su parte el Artículo 12 del Proyecto Cobián añadía un supuesto de no sujeción adicional en una letra e): “*No se comprenderán en el líquido imponible los incrementos de patrimonio provenientes de: a) Herencias, legados y donaciones mortis causa b) Premios de la Lotería Nacional c) Cobro de capitales asegurados; d) Adquisiciones de*

patrimonios a título oneroso y e) Beneficios obtenidos de la emisión de acciones por valor superior al nominal.”

Adicionalmente, el citado Artículo 12, en su párrafo segundo, exonera de gravamen “*al incremento de valor de las propiedades y derechos del titular, aunque no sea debido a la acción del propietario*” salvo en los dos supuestos a los que se refiere en sus números 1º y 2º. En el número 1º el titular es una empresa mercantil y el incremento de valor se computa fiscalmente por “*la cuantía en que afecte*” a la cuenta de pérdidas y ganancias. En el número 2º cuando el incremento de valor “*de lugar a un negocio de especulación*”. En este supuesto, se computa como “*líquido imponible*” la diferencia entre el coste de adquisición y el valor de transmisión, deduciendo los gastos necesarios para ambas transmisiones, así como los impuestos pagados por el titular (“*derechos reales y transmisión de bienes y Timbre del Estado*”), e incluyendo los intereses que eventualmente se hubiesen dejado de percibir (que deben computarse a la tasa legal cuando no constase otra de un modo fehaciente).

Aunque la redacción de la Ley de 1932 difiere significativamente, sin embargo, consideramos que en el Proyecto Cobián se apunta la misma distinción que se hacía en la Ley de la CGR, en virtud de los artículos 5 e) e i), 7 y 14, entre dos fuentes de ganancias o incrementos de patrimonio: las derivadas de la actividad empresarial y las puramente especulativas o, dicho de otro modo, con la terminología acuñada por Albiñana, a que hicimos referencia anteriormente, las “*especulaciones profesionales o habituales*” y “*especulaciones ocasionales*”

En este sentido, el Artículo 14 de la Ley de 1932 se refiere a las ganancias de negocios de especulación obtenidas en el contexto de una actividad industrial o comercial, a las que se refería el número 1º del segundo párrafo del Artículo 12 del Proyecto Cobián⁹⁶³: En cambio, cuando se trate de “ganancias ocasionales”, es decir, que no derivan de una actividad comercial o industrial, resulta que el Artículo 7º de la Ley es más restrictivo que el 12 del Proyecto, ya que en el primero se limitan a transmisiones de elementos adquiridos con menos de tres años de antelación. En cambio, en el Proyecto no se establece ninguna limitación temporal. Por otro lado, también cabría interpretar este

⁹⁶³ “*Por ingresos procedentes de los negocios comerciales e industriales se entenderá el beneficio comercial de la Empresa. Se entenderán incluidos en este concepto, cuando no lo fueren en alguno de los citados en los artículos anteriores los beneficios de los negocios de especulación, cualquiera que sea su forma y objeto*”.

último en el sentido de que también están sujetas las ganancias de la transmisión de elementos adquiridos a título lucrativo y no solo a título oneroso. Por todo ello, creo que se puede afirmar que el concepto de renta imponible de la Ley de 1932 parece, a pesar de las declaraciones de su Exposición de Motivos, más estrecho que el adoptado en el Proyecto Cobián, evidencia de que el criterio de Flores de Lemus se impuso finalmente a la concepción más expansiva de Rodríguez Mata, a la que nos hemos referido anteriormente.

4.2.2 Gastos deducibles

Los Artículos 6º y 8º de la Ley de 1932 regulaban la deducción de gastos de los ingresos brutos. El primero de ellos contiene una enumeración (en nueve números exactamente) de los gastos deducibles, mientras que el segundo declara qué gastos son no deducibles. La redacción del Artículo 6º parece copiada, al menos parcialmente, del Artículo 15 del Proyecto Cobián que contenía un listado de gastos deducibles que comprendía cinco de los nueve enunciados en el Artículo 6º de la Ley de 1932. Como en el caso de la CGR, y como corresponde a un impuesto que aspiraba a tener naturaleza personal y perseguir la capacidad contributiva real, la base imponible del Impuesto de Cédulas Personales era un rendimiento neto dado que se permitía la deducción de determinados gastos.

Tras comenzar afirmando *“de la suma de los ingresos brutos anuales que resulte de los conceptos relacionados en el artículo anterior se deducirán:”*, en su número 1º se refiere a *“los gastos necesarios para su obtención; los de administración y conservación de los bienes de que los ingresos procedan y los de seguro de los dichos bienes y de sus productos”*, con redacción idéntica al número 1º del Artículo 15º del Proyecto Cobián.

El número 3º del citado Artículo 6º de la Ley permite la deducción del *“coste efectivo para el titular del aseguramiento de los obreros empleados por el mismo en la obtención de los productos, aunque el seguro se extienda, sea en concepto, sea en cuantía, más de lo preceptuado por las leyes como obligatorio, hasta el límite del 10 por 100 de los respectivos sueldos y salarios”*. El número 2º del Artículo 15 del Proyecto tenía exactamente la misma redacción salvo que no establecía el citado límite.

En su número 2º, el Artículo 6º de la Ley permite la deducción de *“la amortización necesaria para la renovación de los instrumentos de producción”*, igual al número 3º del

Artículo 15 del Proyecto si bien en este se añadía *“salvo el caso de que la sustitución de los mismos aparezca computada como gasto en algún otro concepto”*.

El número 5º del Artículo 6º de la Ley de la CGR y el número 4º del 15 del Proyecto permitían deducir *“los impuestos indirectos pagados por el contribuyente y que deben recaer sobre el consumidor de sus productos”*. Igualmente, el 7º del Artículo 6º de la Ley de 1932 y el número 5º del Artículo 15 del Proyecto se refieren a la deducibilidad de *“los intereses que hubiere pagado el titular por los capitales ajenos empleados en su negocio”*.

Por otro lado, encontramos que la Ley de 1932 también acoge ciertas soluciones técnicas del Repartimiento. En primer lugar, en el número 6º del Artículo 6º permite la deducción de los ingresos brutos de *“las contribuciones directas satisfechas por el titular”* así como otros impuestos locales siempre que estuviesen *“especialmente afectos a bienes o utilidades cuyos productos se hayan computado para la determinación de la renta imponible”*. Aunque con diferente redacción, el Artículo 33 A) del Real Decreto de 1918 establece el mismo mecanismo para mitigar la doble imposición al permitir deducir de los ingresos *“las contribuciones directas del Estado satisfechas por el contribuyente por razón de las utilidades comprendidas en esta parte del repartimiento”*. Hay que destacar que el Proyecto Cobián, en su Artículo 16 4º, expresamente prohibía la deducción de las contribuciones directas.

En segundo lugar, en sus números 7º y 8º el Artículo 6º de la Ley de 1932 permitía la deducción de intereses tanto de las deudas empresariales como de las personales, estableciendo como *“condición indispensable”* que los intereses *“figuren como elementos del Activo de otra persona o entidad sujeta a esta contribución, o de Banco, banquero o prestamista gravado como tal en alguna contribución directa del Estado español”*. Esta misma condición se había ya establecido en la letra D) del Artículo 33 del Real Decreto de 1918, el cual permitía la deducción de *“los intereses de las deudas del contribuyente, siempre que se cumpla alguna de las condiciones siguientes: a) Que dichos intereses aparezcan computados como renta de otro contribuyente en la parte personal del mismo repartimiento (...)”*.

Ni el Proyecto Cobián ni el Repartimiento contenían un antecedente del muy relevante y ya citado Artículo 6º 9º de la Ley de 1932 que reconocía al contribuyente, aunque no hubiese contratado un seguro de vida (de sí mismo, pero también del cónyuge y de sus hijos), *“el derecho, como asegurador de sí mismo, a la deducción por este concepto de*

una cantidad igual a la cuarta parte del importe de sus rentas del trabajo". Sin embargo, este se encuentra en la Base Quinta del Anteproyecto Cambó/Bergamín, cuando al referirse a la inclusión de los rendimientos del trabajo y otras utilidades de *"cualquier clase o denominación no comprendidas en los conceptos anteriores"*, establece que se computarán *"rebajadas las procedentes del trabajo en un 25 por 100"*.

El Artículo 8º de la Ley comenzaba diciendo *"en ningún caso se deducirán de los ingresos brutos del contribuyente a los efectos de la determinación de la renta imponible"*. Coincide en lo taxativo de la negación con el 16 del Proyecto: *"No se descontarán en ningún caso"*. De los 4 números del Artículo 8º, tres coinciden literalmente con los mismos números del Artículo 16 del Proyecto Cobián. Se trata de los gastos del titular de los bienes *"para su sostenimiento y el de su familia"*, *"los gastos de mejora o aumento del capital, extensión del negocio, saneamiento del activo y amortización de deudas"*, y *"los intereses del capital propio del titular empleado en el negocio"*.

4.2.3 Caracterización y valoración de los ingresos

El Artículo 10 de la Ley de 1932 se dedica a definir el ámbito de los ingresos de la posesión de inmuebles y de explotaciones agrícolas y ganaderas. Su primer párrafo hace una enumeración de las rentas comprendidas entre aquellas: *"Entre los ingresos de la posesión de inmuebles y de explotaciones agrícolas y ganaderas, se comprenderán también las utilidades anuales de los Derechos reales sobre inmuebles, los censos, foros, subforos, cánones enfiteúticos, laudemios y, en general, toda utilidad o aprovechamiento procedente de algún derecho sobre los mismos"*.

Se trata exactamente del mismo texto que aparece en el primer párrafo del Artículo 19 del Proyecto⁹⁶⁴. En sus siguientes dos párrafos el Artículo 10 de la Ley de 1932 introduce y regula dos supuestos de renta o ingreso presunto como son el cómputo de la habitación en casa propia y la habitación por razón del cargo, empleo u oficio:

"(...) Se computará siempre en la utilidad imponible el valor de la habitación en casa propia o en que, por cualquiera otra razón, se pague alquiler, excepto en el caso de las

⁹⁶⁴ *"Entre los ingresos de la posesión de inmuebles y de explotaciones agrícolas y ganaderas, se comprenderán también las utilidades anuales de los Derechos reales sobre inmuebles, los censos, foros, subforos, cánones enfiteúticos, laudemios y, en general, toda utilidad o aprovechamiento procedente de algún derecho sobre los mismos"*.

personas que vivan en el domicilio de otras que estuviesen eventualmente obligadas a prestarles alimentos.

Cuando se disfrute la habitación por razón del cargo, empleo u oficio, no se computará el valor de aquella por más de la décima parte de la restante utilidad imponible (...)”

La redacción de la Ley reproduce literalmente los párrafos segundo y tercero del Artículo 9º del Proyecto Cobián que asimismo regulan el cómputo en el líquido imponible del valor de la habitación en casa propia⁹⁶⁵, y del valor de la habitación por razón del cargo, empleo u oficio⁹⁶⁶.

Se trata del gravamen de dos rentas presuntas que han arraigado en nuestro ordenamiento tributario. La primera de ellas tenía su origen más directo en la Contribución sobre Inquilinatos de 1845, pero se formula por primera vez en un impuesto de vocación claramente personalista en el Proyecto Cobián. La segunda se plasmaba por primera vez en el Proyecto de Ley de modificación del Impuesto de Cédulas Personales.

No cabe duda de que la definición de rendimientos de capital mobiliario del Artículo 11, si bien no es idéntica, se nutre de la del Artículo 18 del Proyecto Cobián. El primero comenzaba diciendo que *“se comprenderán como ingresos procedentes de capitales los intereses y, en general, las retribuciones de los valores dados a préstamo”*. Y el segundo: *“se entenderán como rentas procedentes de capitales los intereses y, en general, las retribuciones de los valores dados en préstamo”*.

A continuación, el Artículo 11, en su párrafo segundo, hacia la siguiente relación pormenorizada: *“En particular, se entenderán comprendidos en este concepto, aun cuando se hallen exentos de la contribución de Utilidades procedentes del capital: los intereses y primas de amortización de las deudas públicas de los Estados y Corporaciones administrativas, cualquiera que sea su nacionalidad; los de cédulas hipotecarias y de crédito local; los de obligaciones, sean o no hipotecarias, de Compañías o de particulares; los de préstamo, tenga o no garantía real, incluso los intereses de los intereses; los de depósitos, cuentas corrientes e imposiciones de ahorro; los de descuento de créditos; los de beneficios o primas de la amortización por sorteo de obligaciones con interés o sin él; las rentas vitalicias o temporales que tengan por causa*

⁹⁶⁵ *“Se computará siempre en el líquido imponible el valor de la habitación en casa propia, o en que por cualquiera otra razón no se pague alquiler, excepto en el caso de las personas que vivan en el domicilio de otras que estuviesen eventualmente obligadas a prestarles alimentos”*.

⁹⁶⁶ *“Cuando se disfrute la habitación por razón del cargo, empleo u oficio, no se computará el valor de aquella por más de la décima parte del restante líquido imponible”*.

la imposición de capital; los beneficios obtenidos por la diferencia entre la cotización de los valores en las operaciones al contado, y en las operaciones a plazos; los dividendos repartidos a las acciones u otras participaciones del capital de las Sociedades civiles y mercantiles, incluso las cooperativas; los beneficios obtenidos de participaciones en cuentas de comerciantes y cualesquiera otros de naturaleza análoga”.

El Artículo 18 del Proyecto Cobián enumeraba prácticamente los mismos conceptos y con la misma redacción: *“en particular, los intereses de las Deudas públicas de los Estados y de las Corporaciones administrativas; los de cédulas hipotecarias; los de obligaciones, sean o no hipotecarias; los de préstamos, estén o no garantizados con prenda o hipoteca, incluso los intereses de los intereses; los de depósitos y cuentas corrientes ; los descuentos de créditos; los beneficios de la amortización por sorteo de obligaciones con interés o sin él; las rentas procedentes de la imposición de capitales; los beneficios obtenidos por la diferencia entre la cotización de los valores en las operaciones al contado y en las operaciones a plazo; los dividendos repartidos a las acciones u otras participaciones del capital de las Sociedades mercantiles, incluso las cooperativas; los beneficios obtenidos de participaciones en cuentas de comerciantes, y cualesquiera otros de naturaleza análoga.”*

El párrafo quinto del Artículo 11 contiene una regla que ya hemos comentado anteriormente (por su importancia para delimitar el concepto de renta imponible en el impuesto) relativa a *“los ingresos obtenidos mediante enajenación de capitales”* que *“comprenda total o parcialmente, estos últimos”* y que esta copiada con algún matiz del párrafo segundo del Artículo 18 del Proyecto Cobián. Mientras que el primero decía que *“se computará solamente el interés legal del capital enajenado, salvo en el caso del Artículo 7º”*, el segundo establecía que se computase *“solamente el interés legal del capital enajenado, siempre que aquel sea inferior a la anualidad efectiva de la renta”*.

En el último párrafo del Artículo 11 se establecía una regla de cómputo para los créditos pactados sin interés que es, una vez más copia literal de la que aparece en el tercer párrafo del Artículo 18 del Proyecto Cobián: *“En los créditos en que no aparezca pactado interés, se computará este en la forma siguiente: 1.º Cuando el prestatario se obligue a devolver cantidad superior a la recibida, se estimará la diferencia como interés del préstamo, y 2.º Cuando la cantidad que se obligue a devolver el prestatario sea igual a la recibida, se estimarán como réditos los que resultaren de la aplicación de la tasa legal del interés (...)”*

La única diferencia es que en el Proyecto se exceptuaban los créditos en cuenta corriente y los de depósitos irregulares.

El Artículo 12 de la Ley de 1932 contiene una norma de valoración de los ingresos obtenidos de la explotación de fincas rústicas que copia no sin defectos el Artículo 19 del Proyecto Cobián. En sus dos primeros párrafos se refiere a los ingresos de las fincas rústicas explotadas por el propietario y a las explotadas por un arrendatario, respectivamente: *“Como ingresos de las fincas rústicas explotadas por el propietario se estimará el producto neto de las mismas, incluso los intereses del capital de explotación que pertenezca al propietario, la remuneración de su trabajo personal.*

El beneficio del arrendatario se computará en la forma expresada en el párrafo anterior, descontando la renta de la tierra y el valor de cualquiera otra prestación impuesta al arrendatario en favor del arrendador, así como el valor de los aprovechamientos que éste se hubiere reservado en la finca.”

Estos dos párrafos coinciden literalmente con los párrafos quinto y sexto del Artículo 19 del Proyecto citado, salvo porque el término *“producto neto”* ha sustituido al *“producto líquido”*. No obstante, se echa de menos en la Ley la regla aplicable a los ingresos obtenidos por el propietario arrendador que si encontramos en el párrafo tercero del Artículo 19 del Proyecto Cobián: *“Como ingreso de las fincas rústicas dadas en arrendamiento, se computará al propietario la renta de las mismas más el valor de los aprovechamientos que se hubiese reservado en ellas y de las prestaciones a que por contrata, uso o costumbre venga obligado el arrendatario, en favor del dueño. Se descontarán en cambio las cargas y prestaciones que pesen sobre el propietario como tal, a favor del arrendatario.”*

Resulta sorprendente y difícil de explicar que se estableciese una regla de valoración de los ingresos del arrendatario y en cambio se omitiese la relativa al propietario, por lo que cabe atribuirlo a un error, aunque no he encontrado ningún comentario al respecto que confirme esta interpretación o facilite una explicación alternativa.

Finalmente, el último párrafo del Artículo 12 de la Ley referido a los *“aprovechamientos extraordinarios de las explotaciones forestales”*, trasladaba directamente el último del Artículo 19 del Proyecto.

En el Artículo 13 de la Ley de la CGR se regula el cómputo de los *“ingresos de las explotaciones mineras”* de igual forma que en el Artículo 20 del Proyecto Cobián, como *“productos líquidos de las mismas”*, si bien el Proyecto contenía una regla más concreta.

El primer párrafo del Artículo 13 dice que *“por ingreso de las explotaciones mineras se entenderán los productos líquidos de las mismas”*, mientras que en el del Proyecto se añadía *“habida cuenta del valor de las existencias de minerales en los almacenes y depósitos al principio y al fin del ejercicio”*. El segundo párrafo de dicho Artículo 13 reproducía literalmente el correspondiente del Artículo 20 del Proyecto: *“En los casos de arrendamientos de las minas se computará al arrendador la renta, y al arrendatario el producto líquido de la explotación, deducida la renta.”*

El Artículo 14 de la Ley regulaba la renta de los negocios comerciales o industriales declarando que *“por ingresos procedentes de los negocios comerciales e industriales se entenderá el beneficio comercial de la Empresa”*. Por su parte el Artículo 21 del Proyecto decía que *“por renta de las explotaciones industriales y comerciales se entenderá el beneficio comercial de la empresa”* y, a continuación, se añadía una definición muy pormenorizada del concepto. En este punto el Artículo 14 de la Ley seguía otro derrotero ya que decía que *“se entenderán incluidos en este concepto, cuando no lo fueren en alguno de los citados en los artículos anteriores los beneficios de los negocios de especulación, cualquiera que sea su forma y objeto”*. No obstante, esta regla residual parece directamente inspirada en la letra h) del Artículo 32 del Repartimiento que, de forma separada de los rendimientos de explotaciones comerciales e industriales (letra f)), cita como comprendidas entre las utilidades sujetas al gravamen a *“los beneficios de los negocios de especulación, cualquiera que sea su forma y objeto, (...)”*.

Finalmente, en cuanto a las reglas de cómputo de las diferentes clases de rentas, en su Artículo 15 la Ley de 1932 contiene una definición de los rendimientos del trabajo: *“Se comprenderán como ingresos procedentes del trabajo personal los obtenidos, en dinero o especie, de una profesión, arte, oficio o ministerio; los asignados a un cargo, empleo, dignidad o jerarquía; las retribuciones fijas o eventuales de cualquier trabajo, gestión o comisión, y, en general, todos los ingresos no comprendidos en los apartados a), b), c), d), e) y f) del artículo 5.º de esta Ley”*.

El Proyecto de Ley en su Artículo 22 enumera lo que se denomina *“beneficios del trabajo personal”*. Si se compara con la enumeración contenida en el Artículo 22 del Proyecto de Ley de 1910⁹⁶⁷ se puede constatar que es la misma definición, aunque con los diferentes

⁹⁶⁷ *“las utilidades en dinero o especie asignadas a un cargo, empleo, dignidad o jerarquía; las retribuciones fijas o eventuales de cualquier trabajo, gestión o comisión; los ingresos procedentes del*

elementos colocados en distinto orden y el uso de los términos “*beneficios*” y “*utilidades*” en vez de “*ingresos*”, como se hacía en la Ley. Incluso, lo que nos parece más importante, la configuración de esta clase de rentas como residual o por defecto a todas las demás se encuentra ya en el Proyecto de Ley del Impuesto de Cédulas Personales.

El Artículo 16 de la Ley, donde se regula la atribución de los rendimientos de las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las sociedades civiles, es nuevo.

El Capítulo II del Título Primero de la Ley de 1932 terminaba con el Artículo 17, que contenía una regla de imputación de las rentas que encontraremos literalmente igual en el Artículo 25 del Proyecto Cobián: “*Cada titular será gravado con independencia de toda otra persona o entidad. Sin embargo, los ingresos procedentes de los bienes de la sociedad conyugal se acumularán al líquido imponible del cónyuge que tenga la administración legal de los mismos*”.

El Capítulo III que regulaba el tipo y la escala de gravamen no tenía relación con los proyectos legislativos anteriores. Tanto el Proyecto Bergamín como el Proyecto Cobián mantenían la escala tradicional del Impuesto de Cédulas Personales, esto es, un importe fijo de cédula para cada intervalo de base imponible (las llamadas en el Proyecto Cobián clases, y en el Proyecto Bergamín, grados). En este elemento fundamental de todo impuesto personal, al introducir una tarifa en la que la cuota se calculaba en función de una alícuota o porcentaje de la base imponible, la Ley de 1932 supondrá un avance fundamental respecto a los Proyectos Cobián y Bergamín, que había tenido un efímero antecedente en el Proyecto Suarez Inclán de 1913.

4.2.4 El método de rendimientos mínimos

Como hemos comentado en sus artículos 6º a 15 la Ley de 1932 contenía una serie de reglas para estimar la renta imponible. Sin embargo, estas reglas habían de ceder ante las que, en virtud de la autorización contenida en el Artículo 9º de la Ley, pudiese regular reglamentariamente el Ministerio de Hacienda en el caso de que los líquidos imponibles estuviesen sujetos a alguna de las contribuciones directas del Estado o impuestos de fabricación equivalentes a las mismas.

ejercicio de alguna profesión, arte, oficio, o ministerio; las pensiones y haberes pasivos y, en general, todas las utilidades no comprendidas en los apartados a), b), c) y d) del apartado 9º de esta ley”.

Dicho artículo decía: *“Se autoriza al Ministerio de Hacienda para regular reglamentariamente la estimación de los líquidos imponibles y su imputación a los titulares, en los casos en que aquellos se encuentren comprendidos en alguna o algunas de las contribuciones directas del Estado”*.

La redacción es casi la misma que la del Artículo 14 del Proyecto de Ley de Cobián: *“Se autoriza al Ministerio de Hacienda para regular reglamentariamente la estimación de los líquidos imponibles y la determinación de sus titulares en los casos en que aquellos se encuentren comprendidos en alguna o algunas de las contribuciones directas del Estado o impuestos de fabricación equivalentes a las mismas. En todos los demás casos se aplicarán los preceptos de los artículos 15 a 22 de esta ley”*

Como hemos comentado, la citada delegación fue desarrollada en el Decreto de 15 de febrero de 1933 (Gaceta de Madrid de 17 de febrero), el cual estableció, en su Artículo 5º, reglas para la estimación de rendimientos netos mínimos imputables a los contribuyentes, por cada uno de los conceptos de renta enumerados en la Ley.

Al revisar este Decreto puede apreciarse como dichas reglas siguen en gran medida las establecidas en el Real Decreto de 1918.

Así, el Artículo 44 del Real Decreto, en relación con las rentas de posesión de las fincas urbanas sujetas a la Contribución territorial, establece que *“se computarán en cantidad igual al líquido imponible que aquellas tengan asignado a los efectos de dicha contribución.”* Esta es prácticamente la misma redacción que encontramos en la regla Primera del Artículo 5º del citado Decreto: *“Las rentas de posesión de los inmuebles de esta clase sujetos a la Contribución territorial se estimarán en cantidades iguales a la de los líquidos imponibles que aquellos tengan asignado a los efectos de dicha Contribución”*.

En lo que se refiere a fincas rústicas, el Artículo 45 dice que *“las rentas de posesión de inmuebles rústicos sujetos como tales a la Contribución territorial, y comprendidos en el avance catastral, se estimarán en la cantidad que tuviesen asignada como renta en el avance, excluido en su caso el recargo por razón del ganado de renta que la finca pueda mantener. En las rentas de las fincas que figuren en el amillaramiento, se computarán en dos tercios de los respectivos líquidos imponibles.”*

La regla Segunda del Artículo 5º del Decreto de 1933 es casi idéntica: *“Las rentas de posesión de los inmuebles de esta clase sujetos a la Contribución territorial y comprendidas en el Avance catastral, se estimarán en la cantidad que tuvieren aquellos*

asignada como renta en tal Avance, excluido, en su caso, el recargo por razón del ganado de renta que cada inmueble pueda mantener. Las rentas de posesión de los inmuebles que figuren en el Amillaramiento serán estimadas en los dos tercios de los respectivos líquidos imponibles. Las rentas de posesión de los inmuebles que gocen de exención reconocida en los preceptos reguladores de la Contribución territorial se estimarán en la forma prevista anteriormente, como si la exención no existiera”.

No obstante, mientras que en el Repartimiento se declaran aplicables las exenciones establecidas en la Contribución Territorial, como dice el citado Decreto de 1933, las rentas de posesión de los inmuebles que gocen de exención en la Contribución también se computaban a efectos de la Contribución General sobre la Renta. Asimismo, también había diferencias en la estimación de las rentas de inmuebles rústicos que no estuviesen comprendidos en el amillaramiento o Avance catastral. Mientras que, según el citado Artículo 45, se debía estimar un ingreso presunto (*“la suma que anualmente puedan producir como renta si fueren arrendadas, en las condiciones usuales en la localidad”*); en la norma que desarrolla la Ley de 1932 (el párrafo cuarto de la regla Segunda del Artículo 5º del Decreto de 1933) se opta, como regla general, por valorarlas en un 4 por 100 del valor en capital.

La regla Tercera se refiere a las *“rentas procedentes de la posesión de derechos reales que figuren en el Avance catastral o en el Amillaramiento, y en particular de censos, foros, subforos, cánones enfiteúticos, laudemios y demás análogos, aunque los respectivos inmuebles estén exentos de la Contribución territorial, se estimarán en las cantidades que, en su caso, tengan aquellos derechos asignados en los dichos documentos administrativos”*. Nos parece evidente que este precepto fue tomado del Artículo 46 del Real Decreto: *“(…) En particular, las rentas de los censos, foros, subforos y demás derechos análogos, que por gravar sobre fincas exentas absoluta y perpetuamente de la Contribución Territorial figuren en el avance catastral aprobado o en el amarillamiento, se estimarán en las mismas cantidades que tengan asignadas en los referidos documentos administrativos”*.

En la regla Cuarta del Artículo 5º del Decreto de 1933 se regula la estimación de los rendimientos de las explotaciones agrícolas de los inmuebles comprendidos en el Avance catastral utilizando la expresión siguiente: *“(…) la diferencia entre el líquido imponible, excluido, en su caso, el recargo de pecuaria, y la renta catastral que respecto de cada inmueble figure en el dicho Avance”*. Como puede verse esta redacción se corresponde

con la que inicia el Artículo 49 del Real Decreto de 1918, que establece que el rendimiento de las explotaciones agrícolas de fincas comprendidas en el Avance catastral se estimará en una cantidad igual a *“la diferencia entre el líquido imponible con que los bienes figuren en el avance excluido, en su caso, el recargo de pecuaria y la renta de la misma finca”*.

Lo mismo sucede al regular la estimación de lo que en el Repartimiento se denominan *“rendimientos del ganado sujeto a imposición en la Contribución industrial y de Comercio”* y en la CGR *“explotaciones ganaderas sujetas a la Contribución industrial, de comercio y profesiones”*. Posteriormente, en la regla Quinta del Artículo 5º del Decreto de 1933 podemos leer: *“Los rendimientos de estas explotaciones serán estimados en sumas iguales a doce veces el importe de las respectivas cuotas del Tesoro por la dicha contribución sin recargo alguno, municipal o transitorio del Estado. En caso de agremiación servirá de base de cómputo la cuota gremial”*.

En el Artículo 50 del Real Decreto de 1918 se dice que *“los rendimientos del ganado sujetos a imposición en la Contribución industrial y de Comercio, se estimarán en doce veces el importe de las respectivas cuotas del Tesoro por dicha contribución, sin recargo alguno. En caso de agremiación, servirá de base de cómputo la cuota gremial”*.

Como en el supuesto anterior, también en el de los rendimientos del ganado no sujeto a la contribución, se observa que la regla de valoración establecida a efectos del Repartimiento se mantuvo al desarrollar la CGR. Así el citado Artículo 50 en su segundo párrafo establece que *“los rendimientos de los ganados de labor y de renta no referidos en el párrafo anterior se estimarán en una cantidad igual al producto del número de cabezas por el respectivo rendimiento medio que figure en la ordenanza (...)”*. La regla Sexta del Artículo 5º del Decreto de 1933 establece lo siguiente: *“Los rendimientos de estas explotaciones se estimarán en cantidades iguales al producto del número de cada clase de cabezas de ganado por la cifra que del rendimiento medio correspondiente en el término municipal facilite la respectiva oficina del Catastro, según los datos que en la misma existan; (...)”*.

La identidad es total y casi literal en el caso de los rendimientos de las explotaciones mineras y de los rendimientos de las explotaciones industriales y comerciales, salvo por la diferente forma de relacionarse con las contribuciones directas.

El Artículo 51 del Real Decreto de 1918 establece que *“los rendimientos de las explotaciones mineras se estimarán en una suma igual a doce veces y media el importe*

de las cuotas del Tesoro por la contribución de tres por ciento del producto devengado durante los cuatro trimestres naturales inmediatos anteriores a la fecha de la estimación. Si la explotación minera estuviese arrendada, se deducirá de aquella suma el importe de la cantidad computada como renta, a tenor de lo dispuesto en el artículo 47.” Y en la regla Séptima del Artículo 5º del Decreto de 1933: “Los rendimientos de estas explotaciones se estimarán en sumas iguales a doce veces y media el importe de las respectivas cuotas del Tesoro por el impuesto del 3 por 100 del producto bruto, devengadas durante los cuatro trimestres naturales inmediatos anteriores a la fecha de la estimación, sin recargo alguno. Si la explotación minera estuviese arrendada, se deducirán de las aludidas sumas cantidades iguales a las computadas como renta de aquellas explotaciones.”

Por otro lado, el Artículo 52 del Real Decreto establece que *“los rendimientos de las explotaciones industriales y comerciales comprendidas en la Contribución industrial y de comercio, se estimarán en doce veces el importe de la cuota del Tesoro por dicha contribución sin recargo alguno. En caso de agremiación, servirá de base de cómputo la cuota gremial.”* Y la regla Octava del Artículo 5º del Decreto de 1933: *“Los rendimientos de estos negocios, si estuvieren comprendidos en la Contribución industrial, de comercio y profesiones, se estimarán en sumas iguales a doce veces el importe de la cuota del Tesoro por la dicha Contribución, sin recargo alguno, municipal o transitorio del Estado. En caso de agremiación, servirá de base de cómputo la cuota gremial”.*

La regla Novena del Artículo 5º del Decreto de 1933 reproduce casi literalmente una regla para las rentas de trabajo comprendidas en la contribución industrial y de comercio procedente del Artículo 60 del Repartimiento. La citada regla dice: *“Estas rentas se estimarán en sumas iguales a doce veces el importe de la cuota del Tesoro por la dicha Contribución, sin recargo alguno, municipal o transitorio del Estado. En los casos de agremiación, y de exención de la Contribución industrial, se aplicarán los respectivos preceptos de la regla anterior.”*

Por su parte en el párrafo quinto del Artículo 60 podemos que *“las rentas de trabajo comprendidas en la contribución industrial y de comercio se estimarán en doce veces el importe de las respectivas cuotas del Tesoro, sin recargo alguno, aplicando la cuota gremial en los casos de agremiación”.*

La regla Décima del Artículo 5º, aunque no lo dice claramente (*“Conceptos comprendidos en la Contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria”*) se

refiere a la estimación de las pensiones y haberes pasivos y a las retribuciones del trabajo. Es esclarecedor comparar la norma anterior con el Artículo 60 del Real Decreto de 1918. La regla citada dice *“los rendimientos por estos conceptos serán estimados en cantidades iguales a las que sirvan de base al gravamen por la dicha Contribución”*. El Artículo 60 declara que *“las rentas a que se refieren las letras i) y j) del artículo 32 comprendidas en la Contribución de utilidades se computarán en cantidad igual a la que sirva de base a su gravamen en dicha Contribución del Estado”*.

Y a continuación el Real Decreto establece una regla de valoración de las remuneraciones en especie que se mantendrá casi exactamente en la normativa de la CGR. En el segundo párrafo del Artículo 60 del Real Decreto de 1918 se lee: *“Sin embargo, cuando el contribuyente disfrutare por razón de su cargo, oficio o ministerio, de remuneraciones en especie, se sumará el valor anual de estas últimas a la cantidad prevista en el párrafo anterior, con las limitaciones siguientes: a) El disfrute de habitación por razón de cargo, oficio o ministerio de carácter público o eclesiástico no se computará en cantidad superior al 10 por 100 de las utilidades referidas en el párrafo primero. b) El coche oficial de lujo no podrá computarse por más de un cuarto de su coste medio de entretenimiento en la localidad. c) No se estimará cantidad alguna por el derecho de usar caballo del ejército.”* Y en la citada regla Décima del Artículo 5º del Decreto de 1933, encontramos la transcripción de la regla anterior con dos únicas variaciones: que en la letra a) ya no se incluye el término *“eclesiástico”*, y en la letra b) no se dice *“de lujo”*. Por otro lado, entre el Repartimiento de 1918 y el desarrollo reglamentario de la delegación contenida en el Artículo 9º de la Ley de 1932, encontramos en el Anteproyecto Cambó de 1921 un nuevo intento de introducir el sistema de valoración de los ingresos en base a la cuota de los impuestos de producto.

La principal novedad del Anteproyecto Cambó/Proyecto Bergamín fue la introducción de los denominados *“factores principales”* e *“indiciarios”* (en el Anteproyecto de Cambó, *“subsidiarios”*) que debían tenerse en cuenta para fijar la base imponible. A diferencia del Proyecto de Ley de Cobián, según el cual (Artículo 38) el contribuyente debía declarar el líquido imponible de que fuese titular; en el Proyecto de Bergamín (Base Sexta del Dictamen de la Comisión Permanente de Hacienda sobre el Proyecto de Ley reformando

el Impuesto de Cédulas Personales⁹⁶⁸), el contribuyente debía declarar “*los datos necesarios para la aplicación de los factores principales y de los indiciarios, con arreglo a los cuales proceda la graduación de sus células (...)*”. Ello obedecía a que en el Proyecto de Bergamín (Base Cuarta) “*para la fijación de la base imponible de cada contribuyente se tendrá en cuenta los factores principales y los indiciarios*”.

En cuanto a los factores principales se encontraban regulados en la Base Quinta y variaban en función del tipo de renta. En cuanto a las rentas derivadas de la propiedad o explotación de inmuebles, y de las explotaciones o negocios industriales o comerciales, la base imponible se debía calcular aplicando un coeficiente a la cuota contributiva de la contribución o impuesto real equivalente a que estuviese sujeta la renta en cuestión. En concreto, el texto decía: “*(...) territorial rustica, 7,15; territorial urbana, 5,85; industrial y de comercio, 12; impuesto sobre el producto bruto de las explotaciones mineras, 12,5 (...)*”. A estos efectos hay que tener en cuenta que, en la Base Cuarta, al definir la “*base normal de imposición*”, se incluían expresamente, en su número 1º, los ingresos “*de la propiedad y explotación en cualquier forma, incluso por arrendamiento o subarrendamiento, de propiedades rústicas y urbanas*”, y en su número 2º, los “*de las explotaciones o negocios, industriales o comerciales, sujetos a la contribución industrial o de comercio o impuestos equivalentes a la misma*”.

En su disculpa, en la misma Exposición de Motivos de su Anteproyecto, Cambó reconocía el retroceso técnico que dicha norma implicaba respecto del Proyecto de Cobián si bien apuntaba una excusa: su Anteproyecto no hacía sino desarrollar la autorización contenida en el Artículo 14 del Proyecto de Cobián, exactamente igual que la del Artículo 9º de la Ley de 1932.

El Artículo 5º del Decreto de 15 de febrero de 1933 se aparta en alguna medida de las reglas de evaluación establecidas en el Proyecto de Bergamín; por ejemplo, en el caso de rendimientos de inmuebles urbanos o de los comprendidos en la Contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria, en los que se estiman los rendimientos por cantidades iguales a los líquidos imponibles que constituyan la base de la contribución correspondiente. Sin embargo, al regular los ingresos de las explotaciones ganaderas sujetas a la Contribución Industrial, de Comercio y Profesiones, los rendimientos de

⁹⁶⁸ Del Rio Iglesia E. y Roncero Jiménez B., “*I. Algunos precedentes*” en Del Rio E., Roncero B., Fuentes Quintana E., Altabella Hernández J., Gonzalez Liberal P. y Valiente A., “*Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España*”, cit., p. 127-137.

negocios industriales y comerciales y las rentas del trabajo comprendidas en la misma Contribución, el citado Artículo 5º del Decreto ordena que se estimen en *“doce veces el importe de la cuota del Tesoro por la dicha Contribución”*.

Y al referirse a los rendimientos de las explotaciones mineras, que se estimen en *“doce veces y media el importe de las respectivas cuotas del Tesoro por el impuesto del 3 por 100 del producto bruto”*. Es decir, la misma regla que en el Proyecto Bergamín.

4.3. El devengo del impuesto

El Título II de la Ley contiene tres capítulos de los cuales el primero regula en cuatro artículos el nacimiento de la obligación de contribuir y el municipio de la imposición.

En el Artículo 20 de la CGR, en su redacción inicial⁹⁶⁹, referido solamente a personas naturales se regula el devengo del impuesto de la siguiente manera: *“La contribución general sobre la renta se devenga el primer día del ejercicio económico, de todas las personas que en la referida fecha estuvieren sujetas a la obligación de contribuir con arreglo a los preceptos de esta Ley”*. La redacción es prácticamente idéntica a la del Artículo 30 del Proyecto Cobián si bien este se refería a entidades, esto es, a personas jurídicas y no naturales: *“La contribución se devengará el día primero de cada ejercicio económico de todas las entidades que en la referida fecha estuviesen sujetas a la obligación de contribuir con arreglo a los preceptos de esta ley”*.

En el caso de las personas naturales, según el citado Artículo 30 del Proyecto Cobián, el devengo del gravamen se produce con el nacimiento del derecho a la percepción o aprovechamiento del líquido imponible correspondiente, con el cumplimiento de las condiciones que dan lugar a la obligación de contribuir, o con la cesación de las condiciones requeridas por la ley para la exención de la contribución.

En la Ley de 1932, se mantiene incluso el término ejercicio económico cuando en realidad los sujetos obligados al mismo no tienen que realizar necesariamente actividades económicas, y la Ley de la CGR, en su Artículo 4º utiliza el término *“periodo de imposición”*, más preciso técnicamente.

Asimismo, el párrafo segundo del Artículo 30 del Proyecto contiene una regla especial de devengo del impuesto para *“las entidades para quienes después del referido día se cumpliesen las condiciones que determinan la obligación de contribuir o cesaren las*

⁹⁶⁹ Hay que señalar que la fecha de devengo del impuesto fue modificada por virtud de la Ley de 30 de mayo de 1941 (BOE de 17 de junio).

condiciones en virtud de las cuales estuvieran exentas”, en cuyos supuestos “la contribución se devengará desde la fecha en que se cumplan o cesen las referidas condiciones de obligación o exención respectivamente”. Esta misma regla la encontramos casi literalmente en el segundo párrafo del Artículo 20 de la Ley de 1932, aunque referida a las “personas”, esto es, las personas naturales, únicas obligadas al tributo objeto de esta tesis⁹⁷⁰.

Así pues, vemos como el legislador de 1932 copió la regla del Proyecto Cobián pero trasladando a personas naturales lo que en aquel se establecía para personas jurídicas. En todo caso, el devengo del impuesto en un momento previo a la obtención de la renta plantea el problema de que obligaba a determinar la base imponible sobre la base de una estimación, y no de los ingresos o productos realmente obtenidos. Falta en la Ley de 1932 una norma similar al Artículo 10 del Proyecto de Ley de Cobián, que establece que la estimación se hará según la situación existente en el día en que nazca la obligación de contribuir y se revisará en el caso de que se produzca alguna modificación, haciéndose extensiva la modificación *“al conjunto del líquido imponible”*.

Sin embargo, en su Artículo 21 la Ley de 1932 regula la estimación de las rentas fijas y eventuales de forma muy similar, en lo fundamental, al Artículo 11 del Proyecto. Este decía: *“Las rentas fijas, cualquiera que fuera su origen se estimarán por todo su rendimiento anual. Las rentas eventuales y aquellas cuya cuantía no pueda precisarse por anticipado, se estimarán por el resultado obtenido o liquidado en el ejercicio inmediato anterior o, en su defecto, por calculo prudencial, habida cuenta de los factores del rendimiento, sin perjuicio, en ningún caso, de la rectificación ulterior, en vista de los resultados efectivos, cuando estos difieran de los presupuestos en cantidad que altere la cuota legal contributiva (...)”*.

Por su parte el Artículo 21 de la Ley de 1932 establecía: *“Las utilidades imponibles fijas en su cuantía y periódicas en su vencimiento, cualquiera que sea su origen, se evaluarán en el importe del rendimiento que corresponda al periodo de doce meses, contados desde el día en que nazca la obligación de contribuir, según el estado y condiciones que las fuentes o el título de que la utilidad proceda tuvieren en aquella fecha. Las utilidades*

⁹⁷⁰ *“Respecto de las personas para quienes después del referido día se cumplieren las condiciones que determinan la obligación de contribuir o cesaren las condiciones en virtud de las cuales estuvieren exentas, la contribución se devengará, respectivamente, desde la fecha en que se cumplan o cesen las referidas condiciones de obligación y exención”*.

eventuales y aquellas cuya cuantía no pueda precisarse por anticipado, se estimarán por el resultado obtenido o liquidado en el periodo de doce meses, inmediato anterior a la fecha en que nazca la obligación de contribuir, o en defecto de tales datos, por cálculo prudencial, habida cuenta de los factores del rendimiento y sin perjuicio en ningún caso de la rectificación ulterior, conocidos que sean los resultados efectivos, si ellos difieren de los presupuestos en cantidad que altere la cuota del contribuyente en la proporción de más de un 15 por 100 (...)”.

Como en el supuesto del método de rendimientos mínimos, encontramos reglas similares a las de la Ley de 1932 y el Proyecto Cobián en el Repartimiento municipal.

No obstante, tal y como se configuran en el Artículo 60 (párrafos tercero y cuarto) del Real Decreto de 1918, solo aplican a las rentas cubiertas por dicho Artículo, esto es, las pensiones y haberes pasivos y los rendimientos de trabajo. En cambio, en la CGR aplican a rentas de cualquier origen.

El citado precepto dice: *“Las demás rentas incluidas en dichos apartados que tengan carácter fijo se estimarán en una anualidad completa, según la asignación respectiva de la fecha de adquisición. Las de carácter eventual, excepción hecha de las comprendidas en la contribución industrial y de comercio y de los jornales, se evaluarán en una suma igual a su importe efectivo en los doce meses inmediatos anteriores a la fecha de la estimación”*.

Para entender esta referencia temporal hay que tener en cuenta que, según el Artículo 26 del Real Decreto, la fecha de estimación para el cómputo de las utilidades objeto de gravamen debería establecerse en la Ordenanza municipal correspondiente debiendo estar *“necesariamente comprendida en los tres primeros meses del ejercicio en que haya de regir el reparto”*. A estos efectos el ejercicio era el año natural.

En el Título V del Proyecto de Ley de Cobián, dedicado a las modificaciones de la obligación de contribuir, además del devengo del impuesto, se regulaban otros aspectos del impuesto de la misma forma que en la Ley de la CGR de 1932.

Así el párrafo primero del Artículo 31 del Proyecto⁹⁷¹ lo encontramos constituyendo el 22 de la Ley de la CGR, con el solo cambio lógico de la denominación del impuesto: *“Las obligaciones pendientes por esta contribución se transmiten a los legatarios y*

⁹⁷¹ *“Las obligaciones pendientes por la contribución de cédulas personales graduadas o especiales, se transmiten a los legatarios y derechohabientes a título universal, pero solamente hasta donde alcanzaren los bienes recibidos del causante”*.

derechohabientes a título universal, pero solamente hasta donde alcanzaren los bienes recibidos del causante". No obstante, el párrafo segundo del citado Artículo 31 aclara que la transmisión de dicha obligación no exime de *"la propia obligación personal"* del contribuyente, aclaración que no se encuentra en la Ley de 1932.

El Artículo 23 regula el lugar de la imposición estableciendo la regla básica de que *"los contribuyentes con domicilio en España, serán gravados en el Municipio de su domicilio"*. A continuación, se establece una regla subsidiaria: *"Los contribuyentes residentes en España que no tengan su domicilio en ninguna de las provincias españolas, serán gravados en el Municipio de su residencia habitual, y, en caso de dudas, en el Municipio en que tengan la vivienda de mayor alquiler"*. Con el matiz de que este último criterio no se introducía en el Proyecto Cobián, y de que el Impuesto de Cédulas Personales extendía su ámbito a las personas jurídicas, en el Artículo 32 de este texto encontramos la misma norma.⁹⁷²

A continuación, el Artículo 23 se refiere a dos casos especiales (los de las letras B) y C) del Artículo 2º), los empleados del Estado español que, teniendo domicilio legal en el extranjero por razón de cargo o empleo oficial, *"por igual razón"* no estuviesen sometidos *"a análoga obligación de contribuir en el Estado de su residencia"*, y los súbditos españoles que, aunque tuviesen su domicilio o residencia en el extranjero, estuviesen declarados en rebeldía por las autoridades de la República. Estos contribuyentes *"serán gravados en la capital de la República"*. En el Artículo 32 del Proyecto Cobián encontramos esta misma regla para el caso de los españoles y extranjeros naturalizados⁹⁷³ que, por razón de su cargo, residan en el extranjero cuando *"por igual razón no estén sometidos a la tributación directa del Estado de residencia"*⁹⁷⁴.

Finalmente, el Artículo 23 determina la aplicación de la citada regla general en el caso de los sujetos pasivos por obligación real de contribuir: *"Los contribuyentes comprendidos en el artículo 3.º de esta Ley, serán gravados en el Municipio en que radique la parte principal de los bienes o de las explotaciones, o en el domicilio del deudor que pague los intereses que constituyen la utilidad imponible, según los casos. Si fuesen varios los*

⁹⁷² *"Toda persona natural o jurídica, con domicilio en España, será gravada en el municipio de su domicilio; los contribuyentes residentes en España que no tengan domicilio en ninguna de las provincias españolas, en el municipio de su residencia"*.

⁹⁷³ El Artículo 4º 1º A) se refería a *"extranjeros que hayan obtenido carta de naturaleza o ganado vecindad en cualquiera de los municipios del Reino (...)"*.

⁹⁷⁴ Artículo 4º 1º A) Segunda, párrafo segundo.

Municipios en que pueda hacerse la imposición, estará facultado el contribuyente para elegir entre los mismos, y, a falta de esa elección, la Administración podrá gravarlo en cualquiera de ellos”.

Esta regla es la misma que encontramos en el Artículo 32 del Proyecto.⁹⁷⁵

El Proyecto contenía también una norma para las comunidades de bienes que no encontraremos en la Ley posterior, dado que en la CGR las comunidades de bienes tributaban en régimen de atribución de rentas.

Los artículos 33 del Proyecto y 24 de la Ley decían lo mismo (salvo que esta última se referirá a contribución general): *“La contribución se cobrará en una sola vez y en el Municipio de imposición”.*

4.4. La declaración del contribuyente y la administración del impuesto

4.4.1. La obligación de declarar

La regulación de la obligación de declarar en los Artículos 25 y 26 de la Ley de la CGR también se nutre de normas del Proyecto Cobián y del Real Decreto de 1918, si bien la importancia dada a dicha obligación en la Ley de 1932 es mayor.

La obligación de presentar *“una declaración jurada expresando el líquido imponible”*, así como *“el municipio de imposición y el domicilio de la persona obligada al pago”* (Artículo 38 del Proyecto Cobián), en los plazos y en la forma que la Administración determine, recaía sobre los contribuyentes obligados a tributar por cédulas graduadas y especiales. Aunque hay diferencias, de nuevo se advierte como la redacción del citado Artículo 38 sirvió de marco de referencia al legislador de 1932. Dicho Artículo decía (atención al subrayado que es nuestro): *“Los contribuyentes que deban tributar por cédulas graduadas o especiales, o sus representantes legítimos obligados al pago de la contribución con arreglo a esta ley, deberán presentar a la Administración en los plazos y en la forma que esta determine, una declaración jurada expresando el líquido imponible*

⁹⁷⁵ *“Los contribuyentes comprendidos en el artículo 6º, en el Municipio en que radique la parte principal de los bienes o de las explotaciones, o en el domicilio del deudor que pague los intereses que constituyen el líquido imponible, según los casos. Si fuesen varios los Municipios en que pueda hacerse la imposición, estará facultado el contribuyente para elegir entre los mismos, y a falta de esa elección, la Administración podrá gravarlo en cualquiera de ellos.”*

de que fueran titulares o de que lo fuesen sus representantes o administrados, el municipio de imposición y el domicilio de la persona obligada al pago”.

Por su parte el Artículo 25 de la Ley de la CGR establecía que (el subrayado también es nuestro) *“toda persona obligada al pago de la contribución o, en su defecto, su representante legal o apoderado, deberá presentar a la Administración, en los plazos, y en la forma que esta determine, declaración firmada de todos los elementos constitutivos de la renta, según los preceptos de esta Ley.”*

Asimismo, en el Artículo 64 del Real Decreto de 1918 encontramos formulada esta obligación de declarar, cuando así lo establezca la Ordenanza municipal, para *“los contribuyentes, y en su caso los representantes legales de los mismos”*, mientras que en el Artículo 25 de la Ley, como ya se ha visto, afecta a *“toda persona obligada al pago de la contribución, o, en su defecto, su representante legal o apoderado (...)”*. Como en el caso del Impuesto de Cédulas Personales, el Repartimiento se expresa refiriéndose a una *“relación jurada de las rentas de posesión, rendimientos de explotación y demás utilidades que deban ser objeto de gravamen (...)”*; en lugar de, como hace el Artículo 25 de la Ley de CGR, a *“la declaración firmada de todos los elementos constitutivos de la renta, según los preceptos de esta Ley.”*

Que en la Ley de 1932 se le da más importancia a la declaración del contribuyente se advierte en tres reglas que contiene el citado Artículo. Por un lado, la obligación del contribuyente de *“aclarar los puntos dudosos y subsanar los defectos que la Administración advierta”*. Por otro, en el mismo Artículo 25, la obligación de *“declarar la renta que disfruta”* a requerimiento por escrito de la Administración, si bien en este caso se puede considerar que en el Artículo 64 del Real Decreto de 1918 existe un antecedente en la obligación de presentar la citada relación jurada a requerimiento de las Comisiones de evaluación o juntas generales de repartimiento. Finalmente, la obligación de declarar de toda persona que, con independencia de su renta, resultase obligada a contribuir *“con arreglo a la estimación basada en los coeficientes de los signos externos aplicables en el Municipio de imposición”* a que se refiere el Artículo 28 de la Ley.

En el Artículo 26 de la Ley de 1932 se regula la estructura básica de la declaración a presentar: *“La declaración se presentará en el Ayuntamiento de la imposición o en la Delegación de Hacienda correspondiente, a elección del contribuyente, y contendrá la especificación de la renta imponible, con arreglo a la división establecida en el artículo 5º de esta Ley. Si los elementos constitutivos de la renta se obtuviesen en más de un*

Municipio, expresará, con distinción, los correspondientes a cada uno, con la referida separación de conceptos (...)”.

La redacción de la norma es la misma que la del Artículo 39 del Proyecto Cobián (sustituyendo “*liquido*” por “*renta*” imponible).⁹⁷⁶

La misma similitud, en cuanto a esa estructura, se aprecia también en el citado Artículo 64 del Repartimiento: “*Las declaraciones habrán de tener, para la parte personal, la especificación del artículo 32, (...)*”. Este precepto es, como señalábamos, el que detalla las diferentes fuentes de renta. Así pues, como en el Artículo 26 de la Ley de 1932 ya citado, este precepto se remitía a otro artículo de la norma que detallaba las distintas fuentes de renta.

No obstante, también se aprecian diferencias que son relevantes. Por un lado, bajo la Ley de 1932, el contribuyente también tenía que declarar los signos externos de riqueza a que se refería el Artículo 28. Hay que tener en cuenta que en el Proyecto Cobián no se había introducido este método de estimación indiciario o por signos externos. Sin embargo, el Real Decreto de 1918 y el Anteproyecto Cambó/Bergamín si incluían dicho método.

Además de la citada obligación general de declarar, el Proyecto de Ley de Cobián establecía dos obligaciones adicionales de información a la Administración. En su Artículo 36 se establecía la obligación de los propietarios de edificios de declarar a la Administración, a requerimiento de esta, “*el nombre y profesión de las personas que habiten en sus fincas*”; y correlativamente, la de los inquilinos (“*cabezas de familia y jefes de establecimiento*”) de facilitar a aquellos los datos necesarios. Asimismo, en el Artículo 37, se obligaba a “*toda persona o entidad que tenga a su servicio personal retribuido*” a presentar a la Administración una relación jurada con los nombres, domicilios y retribuciones de su personal. Estas obligaciones no existían en la Ley de 1932.

Para el caso de los contribuyentes que no pudiesen estimar los líquidos imponibles el Artículo 26 de la Ley de 1932 contenía la siguiente regla: “*Las personas obligadas a presentar declaración que no pudiesen determinar la cuantía de la renta imponible, quedarán exentas de responsabilidad por esta causa, consignando, en vez de la renta o*

⁹⁷⁶ “*Las declaraciones contendrán la especificación del líquido imponible con arreglo a la división establecida en el artículo 9º de esta ley. Si el contribuyente poseyera líquidos imponibles en más de un municipio, expresará con distinción los correspondientes a cada municipio, con la separación de conceptos ya referida*”.

productos constitutivos de la misma, los hechos en que haya de basarse la estimación, y facilitando a la Administración la información suplementaria que aquella juzgue necesaria”.

De nuevo, la misma regla con la misma redacción, y solo la diferencia en los términos usados para describir la base imponible de uno y otro impuesto, la encontramos en el Artículo 41 del Proyecto Cobián⁹⁷⁷.

Como en otros casos, el rastro histórico de la norma de la Ley de 1932 se puede seguir hasta el Proyecto Cobián, a través del Real Decreto del Repartimiento, cuyo Artículo 64, párrafo tercero, decía: *“Los contribuyentes por utilidades de carácter eventual que no pudiesen estimar la cuantía de estas, quedarán relevados de la obligación de evaluarlas, consignando en la declaración los hechos en que haya de basarse la estimación y facilitando a las Juntas o a las Comisiones a su requerimiento la información suplementaria que ellas consideren precisa”.*

4.4.2 La administración del impuesto

En la administración del impuesto (Artículos 27 a 30), también encontramos que tanto el Proyecto de Ley del Impuesto de Cédulas Personales como el Real Decreto de 1918 sirvieron indudablemente de fuente para la redacción de los preceptos de la Ley de 1932. El Artículo 27 de esta última, en su primer párrafo, transcribe literalmente el 43 del Proyecto Cobián: *“En vista de las declaraciones, y previa la comprobación administrativa de las mismas, con los documentos y antecedentes que la Administración posea, se procederá a la imposición de la cuota contributiva”.*

En su segundo párrafo dicho Artículo 27 reproduce exactamente el primero del Artículo 44 del Proyecto de Ley de 1910: *“La Administración no estará obligada a sujetarse a las declaraciones de los contribuyentes en la fijación de las cuotas”.* Y, asimismo, en contraposición a lo anterior, se reconoce al contribuyente el derecho a discrepar, con una redacción casi igual en el párrafo segundo del Artículo 44 del Proyecto de Ley que en el Artículo 29 de la Ley de 1932. Mientras que el primero decía que *“los contribuyentes*

⁹⁷⁷ *“Las personas obligadas a presentar declaraciones de líquidos imponibles que no pudiesen determinar la cuantía de los mismos, quedarán exentas de responsabilidad por esta causa, consignando en vez del líquido imponible, los hechos en que haya de basarse su estimación y facilitando a la Administración la información suplementaria que aquella juzgue necesaria”.*

podrán reclamar contra la cuota fijada por la Administración, cuando esta no se haya atendido estrictamente a la declaración del interesado”, el segundo precepto dice: “Los contribuyentes podrán reclamar contra la cuota fijada por la Administración, cuando aquella no corresponda exactamente a la base declarada”.

En lo que se refiere a la estimación por signos externos o indirecta de la renta la Ley de 1932 sigue esencialmente al Repartimiento. Como se ha comentado anteriormente, al referirnos al Impuesto de Cédulas Personales, en el Anteproyecto Cambó/Bergamín ya se había introducido este método de estimación, aunque apreciamos diferencias entre esa regulación y la de la Ley de la CGR. En el Repartimiento encontramos la versión de este que se traslada a la Ley de 1932 sin apenas variaciones.

De nuevo, el Artículo 28 de la Ley de la CGR transcribe casi literalmente normas del Artículo 63 del Real Decreto de 1918. Este comienza diciendo que *“la estimación de las utilidades imponibles en la parte personal del repartimiento podrá basarse en signos externos, ajustándose a las normas siguientes:”*. El Artículo 28 simplemente sustituye utilidades imponibles por *“renta imponible”*: *“La estimación de la renta imponible podrá basarse en signos externos, ajustándose a las normas siguientes”*.

A continuación, el Artículo 63 del Real Decreto de 1918 enumera y detalla las normas: *“A) El hecho de que exista una estimación directa de las utilidades de un contribuyente no excluye la aplicación del método de signos externos cuando los resultados de este fueran superiores en más de un quinto de su importe a los de aquella evaluación.”* La redacción de la norma 1ª del Artículo 28 de la Ley de la CGR solo varía porque hace referencia a la declaración del contribuyente como fundamento de la estimación directa, pero la fórmula y las condiciones en que se puede aplicar este método de estimación son las mismas: *“El hecho de que el contribuyente haya prestado declaración de su renta imponible y de que exista una estimación directa de aquella, no excluye la aplicación del método de signos externos, cuando los resultados de este fueran superiores en más de un quinto de su importe a los de aquella evaluación”*. Hay que destacar que el Anteproyecto Cambó/Bergamín era más proclive al método de signos externos (en su terminología “factores indiciarios”) ya que en su Base Séptima reducía el citado margen a un 10%.

La letra B) del citado Artículo 63 establece: *“No podrán tomarse en cuenta más signos de riqueza que los siguientes: a) Alquiler o valor en renta de la habitación, incluido el de las quintas, villas, cármenes, torres, casas de campo, parques, jardines y, en general, cualesquiera otros lugares de esparcimiento o recreo; b) Automóviles, coches y*

caballerías de lujo, y c) Número de servidores (...)”. La norma 2ª del Artículo 28 tiene exactamente la misma redacción salvo porque se refiere a “*signos exteriores de riqueza*” y, en su letra b), también incluye embarcaciones. Este último elemento si bien catalogado como barco o yate de lujo también se incluía en el Anteproyecto Cambó/Bergamín.

Asimismo, el primer párrafo de la letra C) del Artículo 63 del Real Decreto de 1918 aparece literalmente como primer párrafo de la norma 3ª del Artículo 28 de la Ley de 1932. Es el que dice: “*No se incluirá nunca en el cómputo del importe del alquiler, o, en su caso, el valor en renta de los locales destinados a la industria o al comercio*”. A continuación, el Artículo 63 del Real Decreto de 1918 desarrolla una definición de local destinado a la industria o al comercio que no encontramos en la Ley de 1932. Tampoco se reproducen en la misma dos párrafos más que contienen sendas precisiones respecto a la estimación de los alquileres o valores en renta a los efectos de aplicar la norma de la letra B). Sin embargo, el legislador de la Segunda República sí que conserva la exclusión del último párrafo de la letra C) mencionada, sustituyendo utilidades por renta, y omitiendo la referencia al cargo eclesiástico⁹⁷⁸.

Las siguientes tres normas, letras D), E) y F) se encuentran reproducidas literalmente en las normas 4ª, 5ª y 6ª del Artículo 28 de la Ley de 1932: “*D) El uso de carruajes y caballerías de lujo no será de aplicación como signo externo de la renta cuando corresponda de derecho al contribuyente por razón del cargo, oficio o ministerio de carácter público que aquel ejerza. E) En el cómputo del número de servidores se excluirán siempre los mayores de sesenta años y se incluirán los instructores y maestros de ambos sexos que habiten con el contribuyente. F) Siempre que varias personas sujetas a la obligación de contribuir, a tenor de lo previsto en el artículo 28, vivan en comunidad, la estimación por signos externos incluirá los correspondientes a todas ellas y la renta computada se considerará como la suma de las rentas individuales a los efectos de la aplicación del apartado A) de este artículo*”.

4.5. El régimen sancionador

También encontramos en el Título III de la Ley de 1932 secuelas evidentes del Proyecto de Ley de Cobián que contenía un régimen sancionador en su Título VIII.

⁹⁷⁸ “*No podrá tomarse en cuenta, como signo para estimar las utilidades de un contribuyente, la vivienda que este disfrute gratuitamente por razón del cargo, oficio o ministerio de carácter público o eclesiástico*”.

Así, la redacción del enunciado del Artículo 52 del Proyecto⁹⁷⁹ es casi literalmente la del Artículo 32 de la Ley de la CGR, si bien hay que reconocer que en esta se añade el requisito de la voluntariedad: *“Cometen defraudación de la Contribución general sobre la renta los que, con acciones u omisiones voluntarias produjeren, disminución o pérdida de las cuotas debidas con arreglo a los preceptos de esta Ley, y en particular (...)”*.

Posteriormente, de una lista de quince infracciones distintas, cuatro se corresponden casi literalmente con algunas de las siete enumeradas y descritas en el Artículo 32. Así, el número 5º del citado Artículo 52 se refería a la defraudación de *“los obligados a presentar declaración de líquidos imponibles que dejasen voluntariamente de hacerlo”*, coincidente con el número 1º del Artículo 32 de la Ley de la CGR, sustituyendo el término *“líquidos imponibles”* por *“utilidades”*. El número 6º *“los que consignaren en las declaraciones de líquidos imponibles cantidades o datos inexactos”*, casi literalmente reproducido en el número 2º del mismo Artículo de la Ley de 1932: *“Los que consignaren en las declaraciones cantidades o datos inexactos”*. El número 7º del Artículo 52 decía *“los que dejaren de consignar en las declaraciones alguna o algunas de las cantidades que, según esta ley, deben computarse en el líquido imponible”*; fielmente reproducido en el número 3º del Artículo 32 de la Ley de la CGR⁹⁸⁰, salvo por que este se referirá la *“renta imponible”* en lugar del *“líquido imponible”*. Y finalmente, en su número 15 el Artículo 52 del Proyecto de Ley recogía una infracción imputable a los funcionarios de Hacienda que también aparecerá en el Artículo 32 7º de la Ley de 1932. La redacción del Proyecto era: *“Los funcionarios públicos que alterasen hechos relativos a la obligación de contribuir o expidiesen a sabiendas cédulas inferiores a las que correspondan con arreglo a las prescripciones de esta ley.”* Y la de la Ley de la CGR: *“Los funcionarios públicos que alterasen hechos relativos a la obligación de contribuir o liquidasen a sabiendas a menor tipo del que corresponda con arreglo a las prescripciones de esta Ley.”*

En la Ley de 1932, el Artículo 34 contenía una norma aclarando que la imposición de las sanciones era adicional al pago de la cuota tributaria: *“La defraudación de la*

⁹⁷⁹ *“cometen defraudación de la contribución de cédulas personales los que con acciones u omisiones procurasen disminución o pérdida de las cuotas debidas con arreglo a los preceptos de esta ley, y en particular (...)”*

⁹⁸⁰ *“Los que dejaren de consignar en las declaraciones alguna o algunas de las cantidades que, según esta Ley, deben computarse en la renta imponible”*.

Contribución General sobre la Renta será castigada con la multa de la mitad al duplo de la cuota correspondiente, sin perjuicio de la exacción de las cuotas defraudadas”.

Esta norma venía a refundir dos normas del Proyecto Cobián. Por un lado, en el Artículo 51 se puede leer: *“La defraudación de la contribución de cédulas personales será castigada con la multa del quíntuplo de la cantidad defraudada (...)”*. Asimismo, en su Artículo 53, encontramos la otra parte: *“Las multas por defraudación de la contribución de cédulas personales, se impondrán sin perjuicio de la exacción de las cuotas defraudadas”*. Llama la atención como las sanciones por la falta de ingreso del impuesto eran más duras en el viejo Proyecto de 1910 que en la Ley de 1932.

Asimismo, en el Proyecto de Ley se castigaba de forma muy onerosa la resistencia a la autoridad en su labor de comprobación e incluso conductas en infracción de la norma no tipificadas como defraudación en el Proyecto. En su Artículo 54 decía: *“La resistencia a los agentes o funcionarios de la Hacienda, en la presentación de documentos, y las infracciones de los preceptos de esta ley, que no constituyan defraudación, y de las disposiciones dictadas en ejecución de la misma, se castigarán con la multa de 50 a 5.000 pesetas, sin perjuicio de las responsabilidades en que se hubiese podido incurrir por defraudación del tributo.”* Como puede observarse, el Artículo 36 de la Ley de 1932 sigue la misma redacción, solo que la sanción tiene un tope sensiblemente inferior: *“La resistencia a los Agentes o funcionarios de la Hacienda en la presentación de documentos y las infracciones de los preceptos de esta Ley que no constituyen defraudación, y de las disposiciones dictadas en ejecución de la misma, se castigarán con multa de 100 a 1.000 pesetas, sin perjuicio de las responsabilidades en que se hubiese podido incurrir por defraudación del tributo”*.

Para finalizar esta revisión de las coincidencias entre los proyectos frustrados de reforma y la Ley de la CGR hay que referirse también a la norma que regula la prescripción fiscal. En el Artículo 57 del Proyecto Cobián encontramos también coincidencias no solo en el fondo de la regla sino también en su redacción. Dicho precepto comenzaba diciendo: *“La defraudación de la contribución de cédulas personales, las penas impuestas por razón de la misma, las cuotas defraudadas y las debidas y no pagadas prescriben a los cinco años (...). El plazo de prescripción se contará desde el día en que termine el ejercicio en que naciera la respectiva obligación de contribuir o devolver”*. En el mismo sentido, pero cambiando el nombre del impuesto, y sustituyendo *“multas”* por *“penas”*, el Artículo 37 de la Ley de 1932 decía: *“La defraudación de la contribución general sobre la renta, las*

multas impuestas por razón de la misma y las demás infracciones, las cuotas defraudadas y las debidas y no pagadas, prescriben a los cinco años, a contar desde el día en que termine el ejercicio en que se devengue la contribución”.

5. CONCLUSIONES

Primera. - El resultado de ese estudio cuestiona la tesis de que los grandes acontecimientos políticos determinan cambios sustanciales en el derecho y justifica, por el contrario, la teoría de que el derecho positivo aprobado en una época revolucionaria no es necesariamente nuevo o revolucionario, sino que suele tener su origen o raíz en regímenes pasados, de signo distinto, como si el derecho hiciese de contrapeso cuando la evolución política se acelera. Este estudio da respuesta a una de las cuestiones principales objeto de la Historia del Derecho, como es la de los factores que condicionan la evolución del derecho, en particular, sobre la relevancia de los grandes acontecimientos políticos, como cambios de régimen o revoluciones,

Segunda. - Este trabajo aporta también evidencias de que a pesar de estar sujeto a constantes cambios, el derecho está gobernado por una cierta fuerza de inercia en las ideas o conceptos tributarios (que se ha denominado también como ley de la tradición o de la herencia), de forma que, a pesar de la apariencia cambiante de las normas, una vez introducidos algunos de ellos en la norma que regula un tributo, a veces afectando a reglas relevantes e incluso elementos fundamentales del impuesto en cuestión, tienden a asentarse y a permanecer invariables, reencarnándose en nuevas leyes o modificaciones de la anterior.

Tercera. - La metodología seguida en este trabajo basada en la comparación entre la Ley de la Contribución General sobre la Renta de 20 de diciembre de 1932 y los discursos parlamentarios en las Cortes Constituyentes de la Segunda República durante la tramitación de las leyes de presupuestos de 1932 y 1933 y la propia ley del impuesto objeto de este trabajo, por un lado, y los proyectos de leyes previos en los que se había intentado introducir figuras similares al impuesto personal sobre la renta, permiten apreciar el flujo de ideas y conceptos entre el legislador de la Restauración monárquica y el de la Segunda República.

Cuarta. - La comparación entre la Ley de 1932 y los discursos parlamentarios de Carner, por un lado, y dos informes o documentos del Ministerio de Hacienda obra de Antonio Flores de Lemus (la Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913 y el Dictamen emitido por la Comisión nombrada el 1 de abril de 1927, que mostró su disconformidad con el Proyecto de Impuesto sobre Rentas y Ganancias presentado por el Ministro Calvo Sotelo en 1926), así como con doctrina de la época (“*Hacienda Pública*” de Carlos T. von Eheberg, traducido en 1929 por Rodríguez Ortega, discípulo de Flores de Lemus, y el manual de igual título “*Hacienda Pública*” de Alvarez de Cienfuegos, también discípulo de Flores), permiten concluir que las ideas y conceptos adoptados por los legisladores españoles del primer tercio del siglo XX tenían su fuente en la doctrina alemana importada y tamizada por Flores de Lemus y sus discípulos.

Entre esas ideas y conceptos se encontraba la de introducir un impuesto directo y personal que gravase la renta y que fuese la clave de bóveda de todo el sistema de impuestos directos, elemento fundamental de la denominada a lo largo del trabajo como “ideología fiscal reformadora”. Dicho impuesto debía tener una tarifa progresiva, un mínimo de subsistencia exento y discriminar entre los rendimientos del trabajo y del capital. Solo a través de este impuesto se conseguiría una justa distribución de la carga tributaria entre las personas haciendo realidad los principios de generalidad y de uniformidad de la carga tributaria o de capacidad (que el pago de impuestos sea proporcional a la capacidad económica de cada economía individual) y procurando la igualdad de sacrificio.

Quinta. - Antonio Flores de Lemus se sintió más atraído por la acción política que por la académica y habiendo sido llamado al Ministerio de Hacienda por Raimundo Fernández Villaverde, jefe del Partido Conservador y promotor de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria en 1899, se alineó con su política conservadora basada en el equilibrio presupuestario y en la reforma y reordenación del sistema tributario existente para fortalecerlo. Posteriormente, colaboró estrechamente con otros políticos y Ministros de Hacienda que seguían los criterios de Fernández Villaverde, aunque ya no militasen en el Partido Conservador, como Cobián y Alba. Esta posición es la que irradia toda su obra tanto en forma de trabajos e informes administrativos como de los proyectos legislativos en cuya redacción participó decisivamente, desde el Proyecto de Cobián de 1910 hasta el propio proyecto de la Ley de 1932.

Sexta. - Antes de la proclamación del régimen republicano, ya se había consolidado políticamente la idea de que debía abandonarse el impuesto de clases o de capitación

como un eslabón o paso intermedio en la evolución del impuesto personal, y que debía introducirse esta figura con todos los elementos de la “nueva ideología fiscal reformadora”, tal y como consta en el mandato dado por las Cortes al Gobierno por medio de la Disposición Adicional Tercera de la Ley de 26 de julio de 1922 (Gaceta de Madrid de 28 de julio) para llevar a cabo una reforma tributaria que tuviese como base fundamental la eliminación de las contribuciones directas y su sustitución por un impuesto personal sobre la renta, con una tarifa progresiva, un mínimo de subsistencia exento y que discriminase el tratamiento de los rendimientos de trabajo y del capital.

Séptima. – La personalización de la tributación directa no fue el único elemento de la “ideología fiscal reformadora” ni de la evolución del sistema tributario español. La eliminación o reducción de los impuestos de consumo fue sin duda una cuestión en constante debate. Pero sobre todo, todos aquellos que se plantearon la necesidad de reformar el sistema impositivo español para mejorar la precaria situación de la hacienda pública española, ya fuese el Ministro Camacho en el Decreto de 26 de junio de 1874, Flores de Lemus en la Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913, o Cambó en el Senado el 9 de noviembre de 1921, por citar sólo varios ejemplos, se enfrentaron al dilema entre reformar y dotar de más medios a los órganos de gestión de la administración de hacienda para combatir el fraude o la ocultación y aplicar efectivamente los tributos existentes, o modificarlo o sustitución por otros nuevos en la esperanza de encontrar el necesario filón recaudatorio.

Octava. - Mediante este estudio se han identificado las razones por las que el magma de la “nueva ideología fiscal reformadora”, que se encontraba bullendo en las calderas del parlamento español y del Ministerio de Hacienda desde la reforma de Fernandez Villaverde, emergió de forma lenta pero inexorable a la superficie del derecho positivo en 1932, en un momento que sus protagonistas consideraban revolucionario, sin permitir la irrupción de otros conceptos o principios más contemporáneos.

Novena. - El impacto de la Segunda República en la ideología fiscal de la Ley de la CGR fue muy limitado debido la política fiscal restrictiva del Gobierno republicano y al temor a las dificultades y problemas que para el erario podía acarrear la reforma del sistema de impuestos de producto, mediante la introducción de un impuesto personal sobre la renta. El temor al efecto que la sustitución de las contribuciones directas por un impuesto personal sobre la renta pudiese tener sobre la recaudación tributaria explica las reticencias del Ministro Carner en febrero de 1932 a aprobar dicho impuesto. Este temor, que se

fundaba en la existencia de una administración tributaria rudimentaria y un contribuyente poco cumplidor de sus obligaciones fiscales, era el mismo que había dificultado la aprobación de los proyectos de ley propuestos durante la Restauración, y que encontramos expresado en el discurso de Fernandez Villaverde, de presentación de su proyecto de reforma tributaria en 1899, en la Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913, así como en la Exposición de Motivos del Anteproyecto Cambó.

Décima. - El diagnóstico sobre la injusticia e inequidad del sistema tributario español, así como de sus causas, que gozaba de tan amplio consenso en las Cortes Constituyentes de la Segunda República, no era original. Lo encontramos formulado en idénticos términos veinte años antes en las intervenciones parlamentarias de Cobián y en los diferentes proyectos de ley presentados por el Ministro Cobián en junio de 1910: El sistema fiscal español se caracterizaba por el carácter muy regresivo de la imposición indirecta, los impuestos de consumos, principal fuente de ingresos de los municipios, y el excesivo peso de las contribuciones directas (la denominada “*constitución viciosa*” del sistema tributario español). Al ser estos impuestos proporcionales, el sistema en su conjunto era regresivo. Como en las contribuciones directas no se tenían en cuenta las condiciones particulares del contribuyente, y no existía un gravamen con una tarifa progresiva que aplicase a las grandes rentas, la sensación de injusticia era la misma en 1932 que en 1910.

Undécima. - A tenor de los debates de las Cortes Constituyentes, existía un consenso general sobre la necesidad de llevar a cabo una reforma en profundidad del sistema tributario, que tuviera como elemento central el impuesto personal sobre la renta. Aún más, esa reforma fiscal se consideraba como una seña distintiva de la República y expresión de su ideal de justicia social, a que se refería el Decreto del Gobierno Provisional de 3 de junio de 1931, de convocatoria de las elecciones constituyentes. Asimismo, una vez constituidas las Cortes Constituyentes, se advierte que, en general, todos los grupos políticos aceptaban que la situación de la Hacienda Pública y la injusticia del sistema tributario habían sido la causa principal de la caída del régimen monárquico. Por ello, se pensaba que los cambios radicales en el reparto de la carga tributaria debían ser una seña de identidad de la República frente al régimen anterior.

Decimosegunda. - Los políticos y los partidos representados en las Cortes Constituyentes adolecían de nuevas ideas en materia tributaria o, al menos, no las expusieron y llevaron a los textos normativos durante el periodo republicano. Para la mayoría de los diputados que representaban a partidos burgueses, la política tributaria constitucional que podía

amparar y hacer justicia a la clase media, una justicia fiscal republicana y democrática, era la basada en impuestos que gravasen la riqueza acumulada, en el contexto de un sistema económico capitalista. Sin embargo, la propia Constitución de 9 de diciembre de 1931 se caracterizaba por su ambigüedad que, si nos atenemos a los debates sobre cuestiones tributarias habidos en las Cortes Constituyentes entre marzo y diciembre de 1932, tenía su origen en la falta de consenso de fondo sobre el sistema económico que se quería para el país, entre los partidos de base burguesa (ya fuesen de izquierdas o de derechas) y el Partido Socialista (el que tenía más diputados) y otros situados más a su izquierda, que se consideraban de la clase trabajadora. A diferencia de todas las constituciones anteriores, desde la de 1812 a la de 1876, la Constitución de la Segunda República no recoge siquiera la obligación de todos los españoles de contribuir conforme al principio tributario de capacidad económica. Los intentos de introducir en el texto constitucional el principio de progresividad y la función social de los impuestos fueron rechazados por la mayoría, como también los de introducir el impuesto único sobre la tierra o sobre la renta de la tierra (que en aquella época representaba el programa mínimo de los partidos socialistas), con el argumento de que privaría de flexibilidad a la acción de los futuros gobiernos.

Como el Artículo 44 de la Constitución de 1931 establecía que *“toda la riqueza del país, sea quien fuere su dueño, está subordinada a los intereses de la economía nacional y afecta al sostenimiento de las cargas públicas, con arreglo a la constitución y las leyes”*, otras propuestas fiscales marxistas o colectivistas podrían haber tenido encaje constitucional de haber existido una mayoría parlamentaria que hubiese querido llevarlas a la práctica, dada la citada ambigüedad calculada del texto constitucional. Los diputados que decían representar a la clase trabajadora, especialmente el mayoritario Partido Socialista, que participaba en el Gobierno, optaron por apoyar la reforma fiscal burguesa y capitalista conscientes de las dificultades financieras de la República.

Decimotercera. - El plan del Ministro Carner, expuesto en marzo de 1932, para introducir una mayor personalización en el sistema fiscal, en realidad, se puede entender más como parte del normal desarrollo del proceso de reforma fiscal iniciado en 1845, continuado en 1899 y, de otra forma, durante la Dictadura de Primo de Rivera, que del programa de reformas proclamado por el Gobierno republicano en la Exposición de Motivos del Decreto de 3 de junio de 1931. El primer paso del plan de reforma fiscal del Gobierno de la República ya había sido autorizado por las Cortes en la Disposición Transitoria 2ª del

Texto refundido de 22 de septiembre de 1922 de la Ley reguladora de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria: Una ley de la Monarquía que fue ratificada por la Ley de 11 de marzo de 1932, lo que evidenciaba la continuidad de esa realidad histórica del Estado o la Hacienda Pública, a la que el Ministro se había referido en sus discursos, y como el derecho positivo de una época política de cambios revolucionarios tenía su origen en otra pasada que adolecía de ese carácter.

Decimocuarta. - En su recepción de la “nueva ideología fiscal reformadora” el Gobierno adoptó una posición que puede calificarse como conservadora. La mayoría parlamentaria que sostenía al primer Gobierno de la República aceptó que la reforma debía hacerse de forma gradual a lo largo de un periodo de varios años, por etapas, para que tanto la Administración como los contribuyentes se pudiesen adaptar al nuevo gravamen; conforme a fórmulas ya propuestas en diversas normas y proyectos de norma elaborados durante la Restauración, así como en los informes y documentos publicados en el propio Ministerio de Hacienda durante las dos primeras décadas del siglo bajo la autoría de Antonio Flores de Lemus, y por mediación de este, siguiendo también la doctrina hacendística internacional (especialmente alemana) conocida desde finales del siglo XIX. Esa mayoría entendió que el objetivo de la justicia fiscal debía modularse en función de circunstancias tales como el atraso económico, la carencia de un órgano administrativo de gestión tributaria eficiente y eficaz, la necesidad de mantener la recaudación, o la propia crisis que la imposición personal atravesaba en otros países del entorno. El plan formulado inicialmente por el Ministro en marzo de 1932 era incluso más conservador que el recomendado por la Comisión que elaboró el Dictamen de 1927. En su primera fase, el plan contemplaba extender la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria a comerciantes y fabricantes individuales. En su segunda fase el plan de Carner contemplaba que la Contribución sobre Utilidades se aplicaría a más contribuyentes, se iniciaría un impuesto cedular y continuarían existiendo las viejas contribuciones directas. Solo en la tercera fase se introduciría un impuesto personal sobre la renta.

Decimoquinta. - La Ley de 1932 se elabora sobre un conjunto de principios generales, categorías y conceptos técnico-jurídicos, que puede identificarse con la mentalidad o la ideología de la citada norma (la “ideología fiscal reformadora”), la mayoría de los cuales habían sido aceptados política y doctrinalmente y habían arraigado en los diversos proyectos de ley frustrados y en alguna norma aprobada en la época final de la

Restauración. En España la bandera del gravamen personal sobre la renta y progresivo no fue levantada por primera vez por los políticos y diputados de la Segunda República. En las discusiones parlamentarias de la Segunda República aparecen los principios o conceptos de una ideología fiscal ya aceptada en los últimos años de la Restauración. La implantación de un impuesto personal y progresivo sobre la renta, defendida mayoritariamente en el parlamento “revolucionario” de 1932, se veía ya por el Gobierno liberal de la Monarquía de 1910 (cuyo Ministro de Hacienda era Eduardo Cobián) como la única alternativa para eliminar o mitigar la justicia e inequidad del sistema fiscal. Este mismo principio de progresividad también inspiró las reformas propuestas por Suarez Inclán en 1913, el mismo Cobián en 1920 y por el Ministro de Hacienda Calvo Sotelo durante la Dictadura de Primo de Rivera.

Decimosexta.- Aunque la Ley de la Contribución General sobre la Renta fue aprobada en un momento político que podría calificarse de revolucionario (al menos hoy lo percibimos así y sus protagonistas también lo creían y manifestaban expresamente), el Estado (el Gobierno y el poder legislativo) incorporó una figura tributaria que, sin embargo, era un producto decantado de los trabajos doctrinales e intentos políticos o legislativos realizados durante el periodo de la Restauración, respecto del cual el nuevo régimen político, en teoría, según se declaraba entonces, debía suponer una ruptura absoluta.

Decimoséptima. - La Ley de la Contribución General sobre la Renta contiene dos mecanismos correctores de la determinación de la base imponible que implican un alto grado de atraso en la concepción y gestión del impuesto, hasta el punto de permitirnos dudar de la propia naturaleza personal del tributo. Se trata de la estimación de la renta en base a signos externos y el método de estimación por rendimientos mínimos, que implican la subordinación del método directo de estimación de la base imponible (teóricamente basado en la declaración del contribuyente) a la acción de la Administración. Por ello, el valor de la declaración del contribuyente quedaba supeditado a la acción de la Administración, tal y como señalaba el propio Artículo 26 de la Ley (*“la Administración no estará obligada a sujetarse a las declaraciones de los contribuyentes en la fijación de las cuotas”*).

La Ley facultaba a la Administración para estimar la renta imponible en base a signos externos (limitados según ley al alquiler o valor en renta de la vivienda, incluyendo casas de campo con sus jardines, los automóviles y las embarcaciones y el número de

servidores) cuando los resultados de esta arrojasen una renta imponible superior en un 20% a la resultante de la estimación directa. Por otro lado, mediante la autorización contenida en el Artículo 9 y su desarrollo reglamentario posterior, se introduce el método de estimación de las rentas, que se denominó como de rendimientos mínimos, por el cual aquellos que estuviesen sujetos a las contribuciones directas se estimarían en función bien del líquido o base imponible asignado a efectos de las contribuciones, o bien de un coeficiente multiplicado por la cuota resultante del impuesto de producto.

Decimoctava. - El nuevo impuesto personal quedaba inevitablemente anclado o engarzado en el viejo sistema de impuestos de producto dado que, según el Artículo 27 de la Ley, la Administración tenía que comprobar las declaraciones con los documentos y antecedentes que estuviesen en su posesión, si los rendimientos se habían estimado por referencia a las contribuciones directas (por la aplicación del citado método de rendimientos mínimos).

Decimonovena. - Los métodos de estimación de la base imponible en base a signos externos y por rendimientos mínimos, que se han considerado como los dos elementos más característicos de la Ley de 1932, fueron presentados por el Gobierno como novedosos, cuando no lo eran, ya que los encontramos formulados casi de forma idéntica en el Proyecto de Ley de Reforma del Impuesto de Cédulas personales de 1910 (solo el segundo de ellos), en el Real Decreto de 11 de septiembre de 1918 en el que se regulaba el Repartimiento general y en el Anteproyecto de Ley de Modificación de Tributos y de Haciendas Locales elevado por Cambó al Consejo de Ministros en 1921 (reproducido casi literalmente en el Proyecto de Ley reformando el Impuesto de Cédulas Personales presentado por el Ministro Bergamín a las Cortes en mayo de 1922); con la diferencia de que los Ministros de la Restauración reconocieron al presentar sus proyectos de ley que esa forma de determinar la base imponible era defectuosa técnicamente. La adopción de estos mecanismos correctores constituye la respuesta dada por el legislador de 1932 frente a los viejos temores sobre el efecto que la introducción de un impuesto personal sobre la renta podía tener en la recaudación, por la falta de preparación tanto de los contribuyentes como de la Administración para aplicar este impuesto

Vigésima. - La Ley de 1932 no solo se quedó por detrás del ideal del impuesto único del mandato contenido en la Disposición Adicional Tercera de la Ley de 26 de julio de 1922, y también del Proyecto de Ley de Impuesto sobre Rentas y Ganancias de Calvo Sotelo de

1926, sino que fue aún más cauta que lo que recomendaba la doctrina de la época, porque la Contribución General sobre la Renta no se introducía como el principal impuesto directo, sino que quedaba supeditada a los impuestos de producto. En lugar de configurar la Contribución General sobre la Renta como un impuesto que satisficiera plenamente los requerimientos teóricos de la denominada “nueva ideología fiscal reformadora”, que debía permitir alcanzar el ideal máximo de la justicia fiscal, esto es, la igualdad de sacrificio; el nuevo impuesto se introduce como complementario o superpuesto a los impuestos de producto. En contraste, la doctrina de la época (principalmente alemana) abogaba también, por razones de índole práctico (sobre todo las dificultades de aplicación del impuesto personal), por una reforma del sistema de tributación directa que pasaba por mantener los impuestos de producto pero como complementarios del nuevo impuesto sobre la renta, siendo este el principal, reduciendo los tipos de aquellos, eliminando el que gravaba las utilidades procedentes del trabajo e incluso relegándolos al ámbito municipal.

Vigésimoprimera. - La Ley de la Contribución General sobre la Renta también se queda lejos del ideal de justicia fiscal al que había tratado de acercarse el modelo de un impuesto general y sintético sobre la renta (como era el alemán de la ley prusiana de 1891), que sustituía a nivel estatal a todas las contribuciones directas, con una tarifa progresiva, un mínimo de subsistencia exento y que discriminaba entre los rendimientos de capital y los de trabajo. Este modelo ya había sido aceptado en España por las Cortes de la Restauración (por medio del citado mandato de julio de 1922). Sin embargo, el legislador de 1932 prefiere establecer un impuesto con un mínimo exento muy alto (100.000 pesetas), reduciendo de esta forma enormemente el censo de potenciales contribuyentes, y una escala de gravamen muy moderada, precisamente porque el nuevo impuesto tenía que convivir con las contribuciones directas que gravaban en la fuente a tipos altos las mismas rentas sujetas a aquel.

Vigésimosegunda. - La diferencia en la tributación de las rentas fundadas y no fundadas fue uno de los argumentos esgrimidos por el Ministro Carner para configurar la Contribución General sobre la Renta como un impuesto complementario o superpuesto a las contribuciones directas, con el objetivo de no tener que realizar dicha discriminación en el nuevo impuesto lo cual, según Carner, habría impedido introducir el impuesto con la celeridad que se pretendía, por su complejidad. En la cuestión de la discriminación entre diferentes fuentes de renta se advierte con especial claridad la trascendencia de la

doctrina alemana en la Ley de la Contribución General sobre la Renta. Aunque teóricamente era un medio de conseguir la justicia tributaria, la doctrina de la época consideraba que el impuesto personal sobre la renta debía gravar la renta como unidad en la persona del titular de esta (concepción sintética) y que, por tanto, en dicho impuesto no era adecuado hacer la discriminación entre rentas fundadas y no fundadas. Esto podía llevarse a cabo combinando el impuesto personal sobre la renta con otro impuesto personal sobre el patrimonio, o bien superponiendo al impuesto personal sobre la renta nuevos impuestos de producto sobre la propiedad (territorial, industrial o mobiliaria). Sin embargo, en aquellos Estados en los que se hubiese desarrollado el sistema de impuestos de producto hasta completarlo, como era el caso de España, se consideraba que la forma más sencilla y rápida de efectuar la discriminación era mantener los impuestos de producto como complementarios del de la renta, pero reduciendo sus tipos de gravamen y eliminando el impuesto sobre las utilidades del trabajo. Asimismo, en la doctrina encontramos los mismos temores a los efectos en la recaudación fiscal de la implantación del impuesto personal sobre la renta como impuesto único. A pesar de defender el impuesto como el más adecuado para conseguir repartir la carga tributaria conforme a la igualdad de sacrificio, también se consideraba que era inviable sustituir los impuestos de producto por un único impuesto personal sobre la renta, debido a la falta de moralidad de los contribuyentes.

Vigesimotercera. - Flores de Lemus se encargó en gran medida de la redacción del Proyecto de Ley de la Contribución General sobre la Renta, con la ayuda de Enrique Rodríguez Mata, que era discípulo suyo, de la época en la que dirigió el Seminario de Economía Política de la Junta de Ampliación de Estudios e Investigaciones Científicas. Asimismo, la defensa del Proyecto de Ley en las Cortes Constituyentes estuvo protagonizada por Gabriel Franco (a la par con el propio Ministro), diputado por Acción Republicana, pero sobre todo Catedrático de Hacienda Pública en Salamanca y también discípulo de Flores de esa primera época

Vigesimocuarta.- La Contribución General sobre la Renta, tal y como estaba configurada en la Ley de 1932, podría haber sido el punto de partida para que el sistema español de impuestos directos evolucionase hacia el definitivo impuesto general sobre la renta, bien siguiendo el modelo alemán de incluir bajo su ámbito cada vez un mayor número de rentas, bien bajo el sistema inglés, consistente en agrupar los impuestos de producto (incluso con la ya existente Contribución General sobre la Renta) haciendo las reformas

necesarias para obtener un conjunto coherente. Ante la crisis del impuesto global alemán, motivada por las consecuencias financieras y políticas de la Primera Guerra Mundial, durante el debate de la ley en diciembre de 1932, el diputado Franco defendió en las Cortes la conveniencia de establecer el impuesto general sobre la renta pero manteniendo junto a este los impuestos de producto y proceder a su transformación (introduciendo en ellos circunstancias personales y reduciéndolos) hasta aproximarlos a los denominados impuestos cedulares (impuestos que gravan una fuente de renta concreta) típicos del sistema británico.

Vigesimoquinta. – Mediante la comparación de los preceptos de la Ley de 1932 con los de determinadas normas anteriores y proyectos frustrados de introducir un gravamen personal sobre la renta, se pueden identificar coincidencias literales y similitudes en la redacción de un 83,6% de los artículos de la Ley de la Contribución General sobre la Renta. Es evidente que de forma abrumadora las normas contenidas en la Ley de la Contribución General sobre la Renta, no ya su ideología sino el derecho positivo, se habían configurado ya previamente bajo el régimen de la Restauración. Solo en algunos aspectos muy concretos, como el ámbito territorial, la definición del contribuyente por obligación personal, el tipo y la escala de gravamen y la prohibición de recargos, que representan un 16,4% de sus preceptos, puede decirse que la Ley de 1932 era una norma original y de nuevo cuño. En los demás aspectos, incluyendo elementos fundamentales del impuesto, la norma se nutría de formulaciones ya expresadas, incluso literalmente, en el Proyecto de Ley de reforma del Impuesto de Cédulas Personales presentado por el Ministro Cobián a las Cortes en junio de 1910, en el Repartimiento general de 1918 y en el Anteproyecto Cambó/Bergamín de 1921-1922.

Vigesimosexta. - La aprobación de la Ley de la Contribución General sobre la Renta en 1932 fue más fruto de la conveniencia política del Gobierno de la Segunda República que de la aplicación decidida de un programa de reforma del sistema tributario en profundidad. El desencadenante de la presentación del Proyecto de Ley de la Contribución General sobre la Renta, que en el plan de Carner para la reforma del sistema tributario anticipado en marzo de 1932 quedaba postergado a una tercera fase (sin plazo), fue un discurso de Azaña pronunciado en el 30 de septiembre de 1932 en el Teatro Pereda de Santander. Para el presidente del Consejo de Ministros, la introducción del impuesto personal sobre la renta era una exigencia del compromiso de la República con la justicia social y, entre otras medidas, era una respuesta al fracasado intento de golpe de Estado

del General Sanjurjo y al temor a que la desafección hacia la República pudiera extenderse entre la parte de la sociedad menos favorecida. Ante la decisión política adoptada por el Gobierno de aprobar un impuesto personal sobre la renta en aquel momento, la tarea de Flores de Lemus, Rodríguez Mata y Franco fue convencer al Ministro Carner y persuadir a la mayoría de las Cortes Constituyentes de que aprobasen el único impuesto personal sobre la renta de posible aplicación en aquellos años, utilizando para ello todo el bagaje doctrinal alemán, los informes del propio Ministerio y las normas o proyectos de normas que se habían preparado, tramitado y, en algún caso, aprobado en los años de la Restauración monárquica.

Vigesimoséptima. - El texto del Proyecto de Ley de la Contribución General sobre la Renta presentado a las Cortes resuelve la confrontación entre las exigencias de la conveniencia política y las ideas de los técnicos del Ministerio de Hacienda, partidarios de la reforma tributaria, a favor de estos últimos.

Aunque se preveía un escaso efecto recaudatorio de la nueva contribución, Azaña justificó la decisión en que la capacidad tributaria de los impuestos de producto se encontraba agotada. Esa afirmación debía chocar con la información y las ideas que tenían los técnicos del Ministerio que, en el Dictamen de 1927, habían apostado por mantener los impuestos de producto, mientras se introducía de forma progresiva el impuesto personal sobre la renta. Esta recomendación se explicaba por el temor al efecto que esta medida podría tener en la recaudación dadas las carencias de la Administración tributaria. En el plan original de Carner y en la defensa que Franco realizó del Proyecto finalmente presentado, se reservaba todavía un papel fundamental, precisamente por su capacidad recaudatoria, a los impuestos de producto, siempre que se llevase a cabo la reforma de la Administración de Hacienda reclamada desde la Memoria de 1913. La introducción del impuesto sobre la renta debía venir precedida por dicha reforma y debía ser paulatina, para permitir la adaptación tanto de los funcionarios como de los contribuyentes. En octubre de 1932, al presentarse el proyecto de ley, la segunda fase del citado plan del Ministro Carner había evolucionado notablemente y apuntaba directamente a la introducción del impuesto sobre la renta en línea con la recomendación del Dictamen de 1927.

Vigesimoctava. - En la Exposición de Motivos de la Ley de 1932 se justifican como avances político-sociales con la finalidad de conseguir el apoyo del mayoritario grupo socialista medidas como el establecimiento de un mínimo exento muy alto (por lo que el

impuesto solo debía aplicar a los “*privilegiados de la fortuna*”), lo que en realidad era un mecanismo para reducir el censo de contribuyentes, y un concepto muy amplio de renta (incluyendo las ganancias de patrimonio), cuando la norma no permitía gravar la totalidad de los incrementos de patrimonio.

Vigesimonovena. - La redacción de la Ley de la Contribución General sobre la Renta y la litigiosidad en los años posteriores a su entrada en vigor, nos llevan a concluir que no fue el concepto amplio de renta sino uno más limitado el que quedó definido en la Ley de 1932, a pesar de que en su Exposición de Motivos se invocaba que el impuesto gravaba la renta en su sentido amplio (es decir la suma de todos los ingresos percibidos por el contribuyente, con independencia de su origen o fuente, su carácter permanente o temporal, incluyendo las ganancias de capital). Los incrementos de patrimonio ocasionales más típicos, los casuales o tradicionales (esto es, las herencias, donaciones y premios de lotería) quedaban exceptuados de gravamen expresamente en el Artículo 7º de la Ley. Asimismo, las ganancias ocasionales, incidentales o especulativas, que no tuviesen su origen en una actividad comercial o industrial, solo tributaban cuando los elementos transmitidos se hubiesen adquirido con menos de tres años de antelación. Finalmente, aunque hizo falta que interviniese el Tribunal Supremo para interpretar la norma, también quedaban excluidos del gravamen los incrementos de patrimonio no justificados (esto es, los puestos de manifiesto por la adquisición de bienes por un importe que no guardase proporción con los ingresos o ganancias previamente declarados).

Trigésima. - La Ley de la Contribución General sobre la Renta se aprobó durante el periodo constituyente tras la proclamación de la Segunda República y constituye en sí misma prueba suficiente de la continuidad e inercia históricas de los impuestos, dado que, al menos aparentemente producto de una época revolucionaria, sobrevivió a una guerra civil y a otro dramático cambio de régimen político, prolongando su existencia hasta 1953, habiendo sido modificada durante la Dictadura franquista en 1940, 1941 y 1943.

Trigésima primera. - La Ley de 1932 fue derogada por la Ley de 16 de diciembre de 1954 (BOE de 17 de diciembre) que, sin embargo, tenía por objeto modificar y refundir los preceptos reguladores de la Contribución General sobre la Renta, por lo cual muchas de las normas de la Ley republicana se mantuvieron textualmente en la Ley franquista hasta la reforma del sistema tributario de 1964.

6. BIBLIOGRAFIA

- Albiñana García-Quintana, César, *La Contribución General sobre la Renta*, PYLSA, Madrid, 1956.
- Albiñana García-Quintana, César, *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, Separata de la Revista de Economía Política núm. 51-52. Enero-Agosto 1969. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1969, p.p. 7-538.
- Albiñana García-Quintana, César, *El sistema fiscal en España*, Guadiana de Publicaciones, 1974.
- Albiñana García-Quintana, César, “Evolución histórico-normativa de la contribución General sobre la Renta”, *La Acción Administrativa y Fiscal*, Madrid, 1956, en Albiñana García-Quintana, César, *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, Separata de la Revista de Economía Política núm. 51-52. Enero-Agosto 1969. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1969, p.p. 327-372.
- Albiñana García-Quintana, César, “Introducción” en Albiñana García-Quintana, César, *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, Separata de la Revista de Economía Política núm. 51-52. Enero-Agosto 1969. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1969, p.p. 7-52.
- Altamira, Rafael, “*Historia del Derecho Español*”, Biblioteca de Derecho y de Ciencias Sociales, Librería General de Victoriano Suárez, Madrid, 1903.
- Alvarez de Cienfuegos, José, *Hacienda Pública*, Librerías Prieto, Granada, 1944.
- “*Anteproyecto de Constitución de la República española*”. Tomo IV. Alicante, Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes, 2014. Obtenida el 12 de septiembre de 2024 de https://www.cervantesvirtual.com/obra-visor/anteproyecto-de-constitucion-de-la-republica-espanola-de-1931/html/490eae19-ba06-405a-9428-b6cbef5c2f12_2.html.
- Aracil Fernandez, María José, “El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España”, *IEF Documentos 13/01*, Instituto de Estudios Fiscales 2001.
- Azaña, Manuel, “Trascendental discurso del Sr. Azaña en Santander”, *El Sol*, Madrid, 1 de octubre de 1932 (disponible en <https://hemerotecadigital.bne.es/hd/es/viewer?id=4d1be1f2-7ea0-4ef9-b425-1f9b4a3cbd65>), última consulta 10 de agosto de 2023.
- Ballesteros, Pío, “*Teoría del sistema tributario español*”, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, números 42-43, 1930-35.

- Ballesteros, Pío, *La Contribución General sobre la Renta en España*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1933.
- Beneyto Perez, J., y de Torres Martinez, M., *El Impuesto sobre la Renta. Historia, Derecho Comparado, Técnica y Legislación Española Vigente*, Librería Bosch, Barcelona, 1933.
- Carner, Jaume, “De Don Jaime Carner a los lectores de El Sol”, *El Sol*, Madrid, 15 de octubre de 1932 (disponible en <https://hemerotecadigital.bne.es/hd/es/viewer?id=538776f3-8900-436b-b80e-00f494e043b1>, última consulta 10 de agosto de 2023).
- Comín Francisco, “Presentación”, en Fuentes Quintana Enrique, *Las Reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, Edición al cuidado de Francisco Comín, Editorial Crítica, Barcelona, 1990, p.p. VII-XXXIX.
- Comín Francisco, “Las transformaciones tributarias en la España de los siglos XIX y XX”, *Hacienda Pública Española*, 108-109, 1987.
- Comín, Francisco y Vallejo, Rafael, “Presentación: La reforma fiscal de Mon-Santillán desde una perspectiva histórica”, *Hacienda Pública Española, Monografías 1996*, Instituto de Estudios Fiscales, 1996, p.p.7-20.
- Costas, Antón, “Las reformas impositivas de la Revolución Liberal de 1868 ¿Cambio o continuidad respecto al sistema de 1845?”, *Hacienda Pública Española, Monografías 1996*, Instituto de Estudios Fiscales, 1996, p.p. 227-238.
- Del Rio Eduardo, Roncero Begoña, Fuentes Quintana Enrique, Altabella Hernández José, Gonzalez Liberal Pablo, y Valiente Alicia, “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, *De Economía. Revista de Estudios Económicos y Sociales*, monográfico IV, enero-febrero 1955.
- *Dictamen emitido por la Comisión nombrada el 1 de abril de 1927, acerca del proyecto de impuestos sobre rentas y ganancias*, en Del Rio Eduardo, Roncero Begoña, Fuentes Quintana Enrique, Altabella Hernández José, Gonzalez Liberal Pablo y Valiente Alicia, “Antecedentes de la Contribución General sobre la Renta en España”, cit., p.p. 256-298.
- Díez Picazo, Luis y Gullón, Antonio, *Sistema de Derecho Civil. Volumen I*, Editorial Tecnos, 1984.
- Estapé Rodríguez, Fabián, *La Reforma Tributaria de 1845*, Ministerio de Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, Reedición noviembre de 2001.

- Eheberg, Carl Theodor, *Hacienda Pública*, traducción y notas de Enrique Rodríguez Mata, Gustavo Gili, Editor, Barcelona, 1936.
- Flores de Lemus, Antonio, *Memoria de la Dirección General de Contribuciones de 1913*, Revista de Economía Política vol. VIII (1957).
- Font i Rius, Josep María, “Derecho Histórico”, en Mascareñas, Carlos E., *Nueva Enciclopedia Jurídica, Tomo I (Derecho)*, Editorial Seix, Barcelona, 1950, p.p. 475-507.
- Font i Rius, Josep María, *Apuntes de Historia del Derecho Español tomados de las explicaciones ordinarias de la cátedra, Parte General: La evolución general del derecho español (series 1-37 del programa de clases teóricas)*, Universidad de Barcelona, Facultad de Derecho, 1974.
- Fuentes Quintana, Enrique, *Las reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, Edición al cuidado de Francisco Comín, Editorial Crítica, Barcelona, 1990.
- Fuentes Quintana, Enrique, “Los principios del reparto de la carga tributaria”, en Fuentes Quintana, Enrique, *Las reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, Edición al cuidado de Francisco Comín, Editorial Crítica, Barcelona, 1990, p.p. 1-130.
- Fuentes Quintana, Enrique, “La ideología de la reforma tributaria silenciosa”, en Fuentes Quintana, Enrique, *Las reformas tributarias en España. Teoría, historia y propuestas*, Edición al cuidado de Francisco Comín, Editorial Crítica, Barcelona, 1990, p.p. 286-352.
- Gabinete Técnico del Ministro de Hacienda, “Dictamen”, junio 1952 en Albiñana García-Quintana, César, *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, Separata de la Revista de Economía Política núm. 51-52. Enero-Agosto 1969. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1969, p.p. 61-105.
- García, Eloy, “Nota de presentación a La Constitución Española de 1931 de Don Nicolás Pérez Serrano” en Pérez Serrano, Nicolás, *La Constitución de 1931*, Editorial Tecnos (Grupo Anaya SA), Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2022, págs. IX-XXV.
- Juliá, Santos, *La Constitución de 1931*, Iustel, Madrid, 2009.
- Gil Pecharromás, Julio, *Segunda República Española (1931-1936)*, Editorial Biblioteca Nueva, Madrid, 2006.
- Lagares Calvo, Manuel, “Flores de Lemus y el Proyecto de Impuesto sobre las Rentas y las Ganancias de 1926”, *Hacienda Pública Española*, números 42-43, 1976.

- Martínez Cachero, Luis Alfaro, “Un discurso de Canga Arguelles: «Sobre la necesidad que los hacendistas tienen de dedicarse al estudio de la historia», *Boletín del Instituto de Estudios Asturianos n° 90-91, Año XXXI*, Oviedo, Enero-Agosto 1977, p. p. 3-17.
- Martorell Linares, Miguel, “Las reformas tributarias y la política en España, en el primer cuarto del siglo XX”, *Hacienda Pública Española, Monografías 1996*, Instituto de Estudios Fiscales, 1996, p.p. 251-267.
- Medina Guerrero, Manuel, “La Hacienda Pública (Título VIII: Arts. 107-120)”, en Oliver Araujo, Joan y Ruiz Robledo, Agustín (dir.), *Comentarios a la Constitución Española de 1931 en su 90 aniversario*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2021, p.p. 239-258.
- Montero, Feliciano y Tusell, Javier, “El Reinado de Alfonso XIII. El regeneracionismo borbónico y la crisis del parlamentarismo (1898-1923)” en *Historia de España, volumen 14*, Espasa Calpe SA, Pozuelo de Alarcón (Madrid), 2004,
- Naharro Mora, Jose María, “Conferencia”, 13 de enero de 1955, en Albiñana García-Quintana, César, *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, Separata de la Revista de Economía Política núm. 51-52. Enero-Agosto 1969. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1969, p.p. 293-311.
- Palmer Valero, Ramón, *Los problemas socioeconómicos en la Constitución de 1931*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1997.
- Perez Serrano, Nicolás, *La Constitución de 1931*, Editorial Tecnos (Grupo Anaya SA), Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2022.
- Petit, Carlos, *Gonzalez Posada y Biesca, Adolfo*. Diccionario de Catedráticos españoles de Derecho (1847-1984), 2021.
Disponible en <https://humanidadesdigitales.uc3m.es/s/catedraticos/item/14890>.
Última consulta 4 de septiembre de 2024.
- Pro Ruiz, Juan, “Las contribuciones de producto «antiguas» de 1845”, *Hacienda Pública Española, Monografías 1996*, Instituto de Estudios Fiscales, 1996, p.119-134.
- Rodríguez Mata, Enrique, “La nueva Ley del Impuesto sobre la Renta”, *Moneda y Crédito*, núm. 52, marzo 1955, Madrid, en Albiñana García-Quintana, César, *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, Separata de la Revista de Economía Política núm. 51-52. Enero-Agosto 1969. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1969, p.p. 313-325.

- Rodríguez Navarro, Manuel, Doctrina Fiscal del Tribunal Supremo y Tribunal Central. Legislación de la Contribución General sobre la Renta, Aguilar SA de Ediciones, Madrid, 1959.
- Sardá, Juan, “La imposición de la renta en España”, *Moneda y Crédito*, núm. 16, mayo 1946, Madrid, en Albiñana García-Quintana, César, *La contribución general sobre la renta en los años 1953-54*, Separata de la Revista de Economía Política núm. 51-52. Enero-Agosto 1969. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1969, p.p. 255-272.
- Serrano Sanz, José María, “La fiscalidad en la primera Restauración”, *Hacienda Pública Española, Monografías 1996*, Instituto de Estudios Fiscales, 1996, p.239-249.
- Trigo, Felipe, *Jarrapellejos*, Biblioteca El Mundo, Bibliotex, SL, 2001.
- Tusell Gómez, Javier, Ruiz Manjón, Octavio, García Queipo de Llano, Genoveva, “Las constituyentes de 1931: Unas elecciones de transición (I)”, *Revista de Derecho Político*, número 12, Invierno 1981-82.
- Tusell Gómez, Javier, Ruiz Manjón, Octavio, García Queipo de Llano, Genoveva, “Las constituyentes de 1931: Unas elecciones de transición (II)”, *Revista de Derecho Político*, número 13, Primavera 1982.
- Velarde Fuertes, Juan, *Flores de Lemus ante la economía española*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1961.

7. ANEXOS

Tabla 1: Composición de las Cortes Constituyentes-Cuadro elaborado a partir de información disponible en <https://www.historiaelectoral.com/e1931.html>

| Sector ideológico y partidos | Líder | Diputados | Notas |
|---|-----------------------------------|------------|--|
| Izquierda marxista y anarquista | | 125 | |
| Partido Socialista Obrero Español (PSOE) | Julián Besteiro, Indalecio Prieto | 115 | Elegidos en listas propias y en la Conjunción Republicano-Socialista |
| Unión Socialista de Catalunya (USC) | Gabriel Alomar | 4 | Elegidos por Esquerra Catalana |
| Izquierda Revolucionaria Antifascista-Partido Radical Socialista Revolucionario | Jose Antonio Balbontín | 2 | |

| | | | |
|--|--------------------------------|------------|--|
| Extrema Esquerra Federal (EEF)-Partido Extrema Izquierda Republicano Federal | Antonio Jimenez | 2 | Elegidos por Esquerra Catalana |
| Federales Independientes (extrema izquierda) | Ramón Franco | 2 | Elegidos por Esquerra Catalana |
| | | | |
| Republicanos de Izquierda | | 122 | |
| Partido Republicano Radical Socialista | Marcelino Domingo, A. Albornoz | 59 | Elegidos en la Conjunción Republicano-Socialista |
| Acción Republicana | Manuel Azaña | 26 | Elegidos en coaliciones con otros partidos |
| Partido Republicano Demócrata Federal | Pi i Arsuaga | 16 | Independientes |
| Al Servicio de la República | J. Ortega y Gasset | 13 | Intelectuales elegidos en listas de izquierdas |
| Esquerra Catalana Radical Socialista | R. Nogués | 2 | Tarragona |
| Republicanos Independientes (Izquierda) | Unamuno, Sánchez Román | 6 | Elegidos en listas de izquierdas |
| | | | |
| Nacionalistas de izquierdas | | 44 | |
| Esquerra Republicana de Catalunya (ERC) | Francesc Maciá | 29 | Encabeza Esquerra Catalana |
| Federación Republicana Gallega (FRG) | S. Casares Quiroga | 14 | Agrupación a Organización Republicana Gallega Autónoma (ORGA) y otros partidos |
| Partido Nazionalista Republicán | R. Otero Pedrayo | 1 | Se integrará en FRG |
| | | | |
| Republicanos de Centro y de Derecha | | 129 | |
| Partido Republicano Radical | Alejandro Lerroux | 90 | Elegidos en listas propias, en la Conjunción Republicano-Socialista y con la Derecha Liberal Republicana |
| Derecha Liberal Republicana | Alcalá Zamora | 25 | Se presentaron en la Conjunción |

| | | | |
|--|--|-----------|---|
| Partido Republicano Liberal Demócrata | Melquiades Alvarez | 4 | |
| Partido Republicano de Centro | J. March | 2 | Baleares |
| Apoyo a la República | Ossorio, Sánchez Román | 2 | Madrid |
| Agrupación Republicana Provincial | Nicasio Velayos | 2 | Agrarios republicanos de Avila |
| Republicanos independientes (liberales, agrarios, católicos) | S. Alba, Cid Ruiz-Zorrilla, García Gallego | 4 | |
| | | | |
| Regionalistas y nacionalistas de Centro y de Derecha | | 20 | |
| Partido Nacionalista Vasco (PNV) | Jose A. Aguirre | 7 | Se presentaron en coalición con Comunión Tradicionalista (Carlistas) y el Partido Católico Tradicionalista |
| Independientes galleguistas | Rodriguez Castelao, Pita Romero | 5 | |
| Independientes pro-Estatuto de Estella | | 3 | En coalición con PNV y partidos carlistas |
| Lliga Regionalista de Catalunya | Cambó, Rahola | 2 | |
| Partit Catalanista Republicà | Nicolau d'Olwer | 2 | Fusión de Acció Catalá y Acció Republicana de Catalunya |
| Partido Agrario Republicano Autonomista | M. Portela Valladares | 1 | Agrarios Republicanos de Galicia |
| | | | |
| Derechas | | 20 | |
| Agrarios | Royo Villanova | 15 | No es un partido, sino que agrupa a “agrarios independientes”, “liberales agrarios”, “derecha” e “independientes de Tenerife” |
| Acción Nacional | Herrera Oria | 5 | Se convertirá en Acción Popular y, en 1932, en la CEDA |
| | | | |

| | | | |
|--------------------------------------|---------------------|------------|--|
| Derecha monárquica | | 10 | |
| Comunión Tradicionalista (Carlistas) | Marqués de Villores | 4 | Partido carlista o “jaimista”, concurrió a las elecciones en coalición con el PNV entre otros. |
| Católicos Agrarios | Lamamié de Clairac | 3 | Tradicionalistas que se presentaron en coalición con los Agrarios |
| Unión Monárquica | Calvo Sotelo | 1 | No tomó posesión al estar exiliado en Portugal |
| Partido Católico Tradicionalista | Marcelino Oreja | 1 | En coalición con carlistas y PNV |
| Monárquico liberal | Conde de Romanones | 1 | |
| | | | |
| Total | | 470 | |

La finalidad con la que se ha construido esta tabla es la de dar una información detallada (pero aproximada) de la composición ideológica de la cámara, teniendo en cuenta también tanto la pertenencia de los diputados electos a sus partidos respectivos como la coalición por la que se presentaron a las elecciones, después de las elecciones de 1931.

La asignación corresponde a los diputados electos en las dos vueltas de las elecciones celebradas en julio de 1931. Posteriormente, durante la etapa a la que se extiende esta tesis (hasta diciembre de 1932), la composición de los partidos varió como consecuencia de las elecciones de octubre de 1931 (cuando se celebraron elecciones por 22 asientos vacantes), así como de diferentes movimientos, agrupaciones y escisiones de la multiplicidad de partidos existentes.

Como más significativos, entre junio y octubre de 1931, se produjeron los siguientes cambios:

- Los Católicos Agrarios (tradicionalistas de Burgos y Salamanca), Acción Nacional y dos republicanos independientes como Cid Ruiz-Zorrilla y Rufino Cano se integran en la Minoría Agraria.
- Derecha Liberal Republicana (DLR) se escinde en el Partido Republicano Conservador (liderado por Miguel Maura con 12 diputados). DLR, bajo el liderazgo de Alcalá Zamora, cambia su nombre a Partido Republicano Progresista, que solo conserva 7 diputados.

En 1932 destacan los siguientes acontecimientos en cuanto a la adscripción a los partidos y grupos parlamentarios:

- ERC se refuerza como el partido dominante de la coalición Esquerra Catalana, debido a las afiliaciones de diputados independientes. Ramon Franco Bahamonde permanece adscrito como independiente (había sido elegido por Barcelona).

- Se deshace el Grupo Vasco-Navarro por desavenencias entre el PNV y Comunión Tradicionalista.
- Nace el Partido Republicano Gallego, por unión de ORGA, Partido Galleguista (fundado por Pita) y Partido Nazionalista Republicán.

Tabla 2: Resumen préstamos y correspondencias entre la Ley de la CGR de 1932, el Proyecto Cobián de 1910 y el Repartimiento de 1918

| Ley 1932 | Nuevo (%) | Repartimiento 1918 | Proyecto Cobián 1910 |
|--|-----------|--------------------|---|
| 39 artículos | | | 66 artículos |
| TITULO PRIMERO Del sujeto, de la base y del tipo de gravamen | | | TITULO PRIMERO Caracteres generales y categoría de las cédulas (Arts. 1º y 2º) |
| CAPITULO PRIMERO De la obligación personal y real de contribuir (Arts. 1º a 3º) | | | |
| Art. 1º Ámbito territorial | 1 | | |
| | | | TITULO SEGUNDO De las cédulas comunes |
| | | | TITULO TERCERO De las cédulas graduadas |
| | | | CAPITULO PRIMERO De la obligación personal de contribuir |
| Art. 2º A) Obligación personal. Regulación de las ausencias temporales | - | | Art. 4º 1º B) |
| Art. 2º A) Obligación personal. Extranjeros exentos en España | - | | Artículo 7º |
| | | | CAPITULO II De la obligación real de contribuir |
| Art. 3º p 1 y p 2: Obligación real de contribuir | - | | Art. 6º p 1 y p 2. |
| CAPITULO II De la determinación de la renta imponible (Arts. 4 a 17) | | | CAPITULO III De la estimación del líquido imponible |
| Art. 4º Base de la imposición | - | | Art. 9º |
| Art. 5º Enumeración fuentes de renta | - | Artículo 32 | Art. 9º |
| Art. 6º Gastos deducibles Art 6º 1º Gastos necesarios Art. 6º3º Aseguramiento obreros Art. 6º 2º Amortización Art. 6º 5º Impuestos indirectos Art 6º 6º Contribuciones directas | 0,7 | Art. 33 A) | Art. 15 Art. 15 1º Art. 15 2º Art. 15 3º Art. 15 4º |

| | | | |
|--|------|------------|--|
| Art. 6° 7° Intereses capital negocio Art. 6° 8° Intereses deudas personales Art. 6° 9° Seguros de vida y deducción por rentas del trabajo (1) | | Art. 33 D) | Art. 15 5° |
| Art. 7° Incrementos de patrimonio no gravados. | - | | Art. 12 |
| Art. 8° Gastos no deducibles | 0,25 | | Art. 16 |
| Art. 9° Autorización al Gobierno para estimar rendimientos mínimos imputables | - | | Art. 14 |
| | | | CAPITULO III De la estimación del líquido imponible |
| Art. 10 Ingresos de posesión de inmuebles y explotaciones agrícolas y ganaderas. Art. 10 p 2 y 3: Computo del valor de la habitación en casa propia. Valor de la habitación por razón del oficio, cargo o empleo. | - | | Art. 19 p1. Art. 9 p2 y 3 |
| Art. 11 Definición ingresos procedentes de capitales Art. 11 p 1 Relación Art. 11 p 5 Ingresos obtenidos mediante enajenación de capitales Art 11 p 7 Créditos sin interés | - | | Art. 18 Art. 18 p 1 Art. 18 p 2 Art. 18 p 3 |
| Art. 12 Ingresos obtenidos de la explotación de fincas rústicas Art. 12 p 1 Fincas explotadas por el propietario Art 12 p 2 Fincas explotadas por el arrendatario Art. 12 p 3 Aprovechamientos forestales | - | | Art. 19 Art. 19 p 5 Art. 19 p 6 Art. 19 p 7 |
| Art. 13 Ingresos de las explotaciones mineras | - | | Art. 20 |
| Art. 14 Ingresos de los negocios comerciales e industriales | - | Art. 32 h) | Art. 21 |

| | | | |
|--|---|-----------------|---|
| Art. 15 Ingresos del trabajo personal | - | | Art. 22 |
| Art. 16 Herencias yacentes, comunidades de bienes y sociedades civiles | 1 | | |
| Art. 17 Imputación de ingresos | | | Art. 25 |
| CAPITULO III Del tipo de gravamen (Arts. 18-19) | | | CAPITULO IV De las clases de cédulas graduadas |
| Art. 18 Tipo de gravamen | 1 | | |
| Art. 19 Deducción por doble imposición internacional | 1 | | |
| TITULO II Del nacimiento de la obligación de contribuir, de la declaración y de la administración de la contribución general sobre la renta | | | TITULO IV De las cédulas especiales |
| CAPITULO PRIMERO Del nacimiento de la obligación de contribuir y del Municipio de imposición | | | TITULO V De las modificaciones en la obligación de contribuir |
| | | | CAPITULO IV De las clases de cédulas graduadas |
| | | | TITULO IV De las cedulas especiales |
| | | | TITULO V De las modificaciones en la obligación de contribuir |
| | | | TITULO VI Del nacimiento de la obligación de contribuir, de las personas obligadas al pago y del municipio de imposición |
| Art. 20 Devengo del impuesto | - | | Art. 30 |
| Art. 21 Estimación de rentas fijas y eventuales | - | Art. 60 p 3 y 4 | Art. 11 (Está en el Título Tercero). |
| Art. 22 Transmisión de obligaciones tributarias pendientes | - | | Art. 31 |
| Art. 23 Gravamen en el municipio | - | | Art. 32 |
| Art. 24 Cobro del impuesto | - | | Art. 33 |
| CAPITULO II De la declaración | | | TITULO VII De la Administración del impuesto |
| Art. 25 Obligación de declarar | - | Artículo 64 | Art. 38 |
| Art. 26 Estructura de la declaración | - | Artículo 64 | Art. 39 |
| Art. 26 Imposibilidad de determinar la renta | | Artículo 64 p3 | Art. 41 |
| CAPITULO III De la administración de la contribución (Arts. 27 a 31) | | | |
| Art. 27 Administración del tributo | - | | Art. 43 |

| | | | |
|--|------|---|---|
| Art. 27 p 2 No obligación de sujeción a la declaración | - | | Art. 44 p 1 |
| Artículo 28 Estimación por signos externos | - | Artículo 63 | |
| Artículo 29 Derecho de reclamación del contribuyente | - | | Art. 44 p2 |
| TITULO III De las infracciones y su penalidad (Arts. 32 a 38) | | | TITULO VIII De la defraudación y penalidad |
| Art. 32 Régimen sancionador | 0,43 | | Art. 52 |
| Art. 34 Adición de sanciones a la cuota | | | Art. 53 |
| Art. 36 Resistencia a los funcionarios | | | Art. 54 |
| Art. 37 Prescripción | | | Art. 57 |
| DISPOSICION FINAL | | | |
| Art. 39 Prohibición de imponer recargos | 1 | | |
| | | | TITULO IX De la recaudación |
| Decreto de 15 de febrero de 1933 | | | |
| | | | DISPOSICIONES FINALES |
| Artículo 5 Regla Primera | | Artículo 44 Rentas de posesión de fincas urbanas | |
| Artículo 5 Regla Segunda | | Artículo 45 Rentas de posesión de fincas rústicas | |
| Artículo 5 Regla Tercera | | Artículo 46 Rentas de posesión de derechos reales | |
| Artículo 5 Regla Cuarta | | Artículo 49 Rendimiento de las explotaciones agrícolas | |
| Artículo 5 Regla Quinta | | Artículo 50 p1 Rendimientos de ganado sujetos a imposición en la Contribución Industrial y de Comercio | |
| Artículo 5 Regla Sexta | | Artículo 50 p2 Rendimientos de ganado no sujetos a imposición en la Contribución Industrial y de Comercio | |
| Artículo 5 Regla Séptima | | Artículo 51 Rendimientos de las explotaciones mineras | |
| Artículo 5 Regla Octava | | Artículo 52 Rendimientos de las explotaciones comerciales e industriales | |

| | | | |
|-------------------------|------|---|--|
| Artículo 5 Regla Novena | | Artículo 60 p 5 Rentas del trabajo comprendidas en la contribución industrial y de comercio | |
| Artículo 5 Regla Décima | | Artículo 60 Pensiones, haberes pasivos y retribuciones del trabajo | |
| | | | |
| Artículo 5 Regla Décima | | Artículo 60 p 2 Remuneraciones en especie | |
| Suma | 6,38 | | |

(1) Tiene antecedentes en el Anteproyecto Cambó/Bergamín y en otros proyectos legislativos anteriores.

