



CEU

*Universidad
San Pablo*

**Facultad de Ciencias
Económicas y Empresariales**

Pagar impuestos no da la felicidad, pero... nos acerca bastante

Carmen Calderón Patier
Catedrática de Economía Aplicada
Universidad CEU San Pablo

Festividad de San Vicente Ferrer
Abril de 2023



CEU | *Ediciones*

Pagar impuestos no da la felicidad, pero... nos acerca bastante

Carmen Calderón Patier
Catedrática de Economía Aplicada

Universidad CEU San Pablo
Festividad de San Vicente Ferrer
Abril de 2023

Facultad de Ciencias
Económicas y Empresariales
Universidad CEU San Pablo

Pagar impuestos no da la felicidad, pero... nos acerca bastante

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra sólo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

© Carmen Calderón Patier, 2023

© de la edición, Fundación Universitaria San Pablo CEU, 2023

CEU *Ediciones*

Julián Romea 18, 28003 Madrid

Teléfono: 91 514 05 73, fax: 91 514 04 30

Correo electrónico: ceuediciones@ceu.es

www.ceuediciones.es

Maquetación: Pedro Coronado Jiménez (CEU *Ediciones*)

Depósito legal: M-13551-2023

En este mundo nada se puede decir con certeza, excepto la muerte y los impuestos.

BENJAMÍN FRANKLIN

El título de esta Lección **PAGAR IMPUESTOS NO DA LA FELICIDAD, PERO... NOS ACERCA BASTANTE**, además de ser un poco provocador para despertar la curiosidad de este distinguido aforo, no sé si es más una afirmación o un deseo. En este momento lo desconozco, las palabras como la vida nos llevan a recorrer caminos insospechados, por lo que poco a poco iremos descubriendo juntos nuestro destino final.

Los que me conocéis bien sabéis de mi gran pasión por la literatura, y lo que me hubiera gustado ser escritora, escritora de novelas históricas, policíacas y de suspense. Soy una cobarde. Pero también es cierto que se trata de una «pequeña frustración» bien llevada, porque descubrí en mis años universitarios lo que se convertiría en otra de mis grandes pasiones, LAS POLÍTICAS PÚBLICAS.

Dicho así quizá sea demasiado contundente, casi radical, pero nada más lejos de la realidad. Fue un flechazo instantáneo, pero que como todos los flechazos para que sean fructíferos y duraderos, deben acompañarse de esfuerzo, trabajo, tiempo de maduración y sobre todo mucha pasión. Y así me ocurrió a mí.

Corría el año...ummmmm...pues...qué más da! el año no es relevante en la historia, que estaba yo en cuarto curso de mi Licenciatura en Ciencias Económicas y Empresariales cuando el profesor Albi, Catedrático de Hacienda Pública y Sistema Fiscal de la Universidad Complutense de Madrid, pronunció, en clase de Hacienda Pública, una frase que decía algo así como: **La redistribución de la renta y de la riqueza garantiza el mantenimiento del sistema democrático y de la convivencia.** ¡Ese fue el flechazo! Hasta ese momento he de confesar que, si bien había estudiado diferentes asignaturas o materias de índole económico, matemático, estadístico, jurídico y sociológico, ninguna había despertado especialmente mi curiosidad hasta ese momento. Pensé, ¿puede haber algo más importante que garantizar nuestras libertades, nuestra convivencia y la paz social? ¿Quién debe ser el garante del sistema democrático, el Sector Público? ¿De qué instrumentos puede servirse para ello?

No. El interés general sin duda debe ser el objetivo de las Políticas de Estado, pero lo público no es solo el Sector Público, son todos los agentes económicos que existen en el sistema y que tienen una responsabilidad social frente al resto para, entre todos, garantizar el bienestar social, **somos todos y cada uno de nosotros los que con nuestro compromiso social debemos contribuir al interés general.**

Y a partir de ese momento empecé a reflexionar, profundizar y estudiar el mundo de las políticas públicas, y cuanto más estudiaba más se despertaba mi curiosidad y ganas de saber, y eso me fue seduciendo poco a poco y acabé sucumbiendo a sus encantos, a su belleza y ha constituido una de mis grandes pasiones hasta el día de hoy.

De las posibles dos grandes vertientes de esas políticas públicas, políticas de gasto y políticas de ingresos, hoy voy a centrarme en la segunda, los ingresos públicos, en concreto **los impuestos** que sin duda son generadores de rechazo, oposición, desaprobación, animadversión y en definitiva una hostilidad social generalizada. ¿Tiene fundamento?

Si los impuestos como la base fundamental de los ingresos públicos contribuyeran a una redistribución de la renta y de la riqueza más justa, si contribuyeran, aunque sea un poquito a aproximarnos a la justicia social, no me cabe duda de que todos pagaríamos impuestos y además nos llenaría de satisfacción y felicidad pagarlos. ¿Verdad que sí?

Inicio esta lección con una cita de Benjamín Franklin, que en una carta a Jean-Baptiste Le Roy en 1789 dice: «Nuestra nueva Constitución ya está establecida, y tiene una apariencia que promete permanencia; pero en este mundo nada se puede decir con certeza, excepto la muerte y los impuestos»¹. Así que ya desde el siglo XVIII lo tenían muy claro. Pero sin duda esta idea es mucho más antigua, y aunque no haya trascendido ninguna cita, esa afirmación tiene vigencia desde casi el origen de los Tiempos.

¹ CHISPAS, J. (1856). *Los escritos de Benjamin Franklin, vol. XX (1789-1790)* (p. 410). Macmillan. Sin embargo, esta frase es original de Christopher Bullock en su obra *El zapatero de Preston, una farsa* (1767). Posteriormente Daniel Defoe (1726). *La historia del diablo, tan antigua como moderna: en dos partes*. Londres: Black Boy en Pater-noster Row, p. 269 se refiere también a esa misma idea.

Hace más de 5.000 años, en el **Antiguo Egipto** el concepto de cobrar dinero por parte de los gobernantes a los ciudadanos a cambio de suministrarles servicios públicos era una práctica habitual. Incluso antes de unificar el país (IV milenio a. C.) se recaudaban impuestos dentro de los límites geográficos de los reinos predinásticos del Alto Egipto.

Cuando se unificó Egipto, se desarrolló una sofisticada y compleja red burocrática para la recaudación de impuestos. Al principio eran los propios faraones, cada dos años, los que viajaban a lo largo del Nilo² celebrando en los diferentes pueblos o localidades ceremonias de recaudación denominadas *recuentos de ganado*. Más tarde, cuando la corte se sedentarizó, la recaudación se convirtió en anual y ya no se realizaba por el viaje del faraón sino por funcionarios, recaudadores de impuestos.

Se gravaba sobre la mayor riqueza de Egipto, las cosechas, y la cuantía de los impuestos dependía del nivel de inundación anual del río Nilo que se medía con nilómetros que eran unos pozos distribuidos por diferentes puntos del río y en sus paredes quedaban registradas las subidas de las aguas, un dato que luego dejaban registrado en los archivos reales año a año. Era tan eficiente y sofisticado el sistema, que a partir de esos datos, calculaban las hectáreas (*aruras*) de terreno que quedarían irrigadas y plantadas, y, como conocían la productividad de los campos, los funcionarios calculaban cuantos impuestos podían pagar los campesinos³.

Se trataba de impuestos indirectos sobre productos básicos de la tierra y del ganado, no existían los impuestos directos.

Curiosidad, el aceite de cocina se gravó fuertemente en Egipto, y además existía monopolio del faraón sobre este producto. De tal forma que se obligaba a los ciudadanos a utilizar este aceite, no se podía reutilizar y además estaba fuertemente fiscalizado por los burócratas-escribas del faraón.

² Ese recorrido que realizaba el faraón se denominaba Seguimiento de Horus, ya que existía la creencia de que el dios egipcio Horus se reencarnaba en la tierra como el faraón.

³ Véase PARRA ORTIZ, J. M. (2017) *La Historia empieza en Egipto* (pp. 120-200). Crítica. Los pagos eran en especie y consistían en aproximadamente el 20 % de la cosecha calculada.

Sin entrar en detalles todos intentaban defraudar. Por una parte, los campesinos, ya que en muchos casos se hacía imprescindible para sobrevivir, aunque si los funcionarios detectaban el fraude, sabían que lo pagarían con torturas e incluso con su vida⁴. Y, por otra parte, los propios funcionarios realizaban también pequeñas estafas tasando cantidades usando pesos trucados, y con el simple redondeo de las cantidades, el contable podía obtener un interesante sobresueldo sin llamar la atención.

Egipto fue inflexible y severo con la exigencia del pago de los tributos y quizá estemos ante unos de los sistemas tributarios más eficientes de la época antigua, gracias a la creación de un sistema recaudatorio apoyado en una burocracia especializada e implacable⁵.

En claro contraste con Egipto, nos encontramos con **Grecia**, donde su concepción tributaria era radicalmente diferente a los egipcios y a los sistemas fiscales actuales.

¿Se imaginan impuestos que pagan exclusivamente los más ricos, los que más tienen y además voluntariamente? ¿Se imaginan que lo recaudado se gastara en lo que desea la persona que lo pagó? ¿Se imaginan un sistema impositivo que implique poca burocracia?

Así era el sistema tributario en Grecia. Los griegos clasificaban los impuestos (igual que la política) en el campo de la Ética, y así la libertad o el despotismo de una sociedad podían medirse según su sistema tributario. No se gravaba mediante un impuesto regular y periódico sobre la renta, se realizaba mediante una alternativa voluntaria que eran las liturgias⁶.

⁴ Después de las crecidas del río Nilo, las lindes de los terrenos quedaban borradas, por lo que había que volver a demarcar cada campo de cultivo para saber qué cantidad exacta había que pagar al rey. Los campesinos trataban de cambiar las delimitaciones en su provecho. Un saco de grano podía suponer la diferencia entre sobrevivir una familia o morir.

⁵ Véase *La Sátira de los oficios*, que es un texto de la dinastía XII que sirvió de instrumento propagandístico para apoyar la gran reforma administrativa que se realizó con el objetivo de crear un cuerpo de funcionarios potente compuesto por escribas muy bien preparados que actuasen de recaudadores de impuestos del faraón. SERRANO DELGADO, J. M. (1993). *Textos para la historia antigua de Egipto*. Madrid: Ed. Cátedra.

⁶ La palabra liturgia, del griego antiguo *leitourgia*, significa servicio público. Aristóteles en *El arte de la retórica* sostiene que la verdadera riqueza consiste en hacer el bien, en dar dinero y regalos y en

El sistema de liturgias⁷ consistía en que a los ricos de Atenas se les pedía que brindaran voluntariamente fondos para financiar proyectos necesarios para la comunidad, como infraestructuras, obras teatrales, gastos militares, festividades...⁸. Los ricos no solo pagaban el proyecto, además lo llevaban a cabo y era su responsabilidad supervisar la obra en cuestión.

Los ricos deben asumir los gastos de la ciudad ya que disfrutaban de más riqueza que el resto de la comunidad, y lo hacían de forma voluntaria, no por medio de la ley o la burocracia o las amenazas, sino por tradición y sentimiento público. La motivación de la liturgia era la benevolencia, el sentido del deber público y significativamente, la recompensa en honor y prestigio. Era frecuente en Atenas que los super ricos compitieran por donar las sumas más grandes durante los periodos de liturgias. De hecho, al principio en la antigua Grecia sólo los guerreros podían convertirse en héroes, más tarde los liturgistas podrían ganar estatus heroico actuando en interés público por el bienestar de los demás.

Existía también antídosis que consistía en que un liturgista podía argumentar que había otro ciudadano más rico que él y por tanto más capaz de soportar la carga financiera de la liturgia. El otro ciudadano podía aceptar la liturgia, someterse a un juicio público para determinar quién era más rico o intercambiar activos.

El **Estado Romano** quizá pueda ser considerado como la base donde se asientan los diferentes sistemas tributarios actuales de la cultura occidental. No obstante, dado el amplio periodo que ocupa, desde la Monarquía (753 a. C. hasta 509 a. C.), pasando por la República (desde 509 a. C. hasta el 27 a. C.) y finalizando con el Imperio (desde 27 a. C. hasta 476 d. C.), el sistema impositivo romano también fue cambiando y evolucionando según las necesidades de cada época.

ayudar a los demás. En esta misma línea Hipócrates, fundador de la medicina, creía en esta responsabilidad social procurando la asistencia gratuita a todos aquellos que carecieran de recursos.

⁷ Existía también otro método impositivo en la antigua Grecia denominado *Eisphora* que fue un tributo que se imponía a los miembros más ricos y solo existía en épocas de gran necesidad como, por ejemplo, las guerras. Podían rechazarlos si creían que alguien más rico que ellos mismos no estaba siendo gravado.

⁸ Por ejemplo, los Juegos Panateneas o la festividad teatral de Dionisio fueron financiadas por los ricos y donados a la ciudad.

El gobierno romano recaudó impuestos tanto directos (sobre personas) como indirectos (sobre tierra, petróleo, aceitunas, vino, cerveza, pescado...). Desde el inicio tuvieron la necesidad de cubrir los gastos del estado romano necesarios para su expansión y desarrollo, por lo que aparecieron los primeros tributos directos sobre los pueblos sometidos y conquistados a los que se les obligaba a mantener los gastos militares a través del *Tributum* y *Stipendium*.

Para los romanos el impuesto directo era indigno del ciudadano romano libre y solo propio de los pueblos dominados. Sin embargo, el sistema tributario romano se desarrolló fundamentalmente a través de los impuestos indirectos. Tanto durante la República como posteriormente en el Imperio, Roma tuvo un sistema recaudatorio caracterizado por la falta de uniformidad, poco elaborado, carente de organización y normalización, aunque con una estructura administrativa y financiera suficientemente efectiva para ir afrontando las necesidades recaudatorias crecientes a medida que expandía sus dominios⁹.

El *fiscus*¹⁰ romano sufría altibajos dependiendo de la eficiencia en la gestión de los dineros públicos, ya fuera por el Senado en la época de la República, ya fuera por el emperador, en la época del Imperio.

Dos aspectos que destacar de la época de la República. En primer lugar, el papel de las *Societates Publicanorum* y los publicanos, y en segundo lugar el censo. En la República, el gobierno no recaudaba impuestos (no existía un Ministerio de Hacienda), recurrió a la empresa privada y lo realizaban las *Societates Publicanorum*. Se subastaban públicamente los contratos de recaudación de impuestos, y aquellos que ganaban, las *Societates Publicanorum*, avanzaban al Estado el importe global de impuestos que se suponía iban a recaudar. La trampa estaba en pagarle al erario público menos de lo que se iba a recaudar. El negocio que se generó fue tan importante, que poco a poco fueron uniéndose estas *Societates* en determinados

⁹ Hay que tener en cuenta que el sistema tributario romano, además de cubrir los gastos militares, salarios y remuneraciones de los funcionarios, realización de obras públicas, proporcionar espectáculos públicos, mantenía ciertos gastos «sociales» como la distribución gratuita del grano, policía urbana, termas, juegos, abastecimiento de aguas...

¹⁰ Es precisamente de este término latino de dónde procede la palabra fiscal, fiscalidad, que designa la cesta de junco o de mimbre que recogía el dinero pagado por los contribuyentes para ser entregado a la caja central romana.

sectores y provincias formando auténticos monopolios recaudatorios, cometiendo abusos y excesos cada vez mayores.

Los empleados de estas *Societates* eran los recaudadores de impuestos denominados Publicanos, figura odiada¹¹ y temida a partes iguales por todos los ciudadanos, que además eran intocables porque estaban protegidos por la administración provincial romana.

Y por otra parte tenemos el censo, que en la República comenzó a realizarse como vía para los senadores conocer la riqueza de los ciudadanos y así poder, no solo recaudar más, sino repartir los impuestos según la capacidad económica¹². Y eso sí que será un gran avance. Los ciudadanos cuya riqueza no ascendía a 15.000 ases¹³ no pagaban impuestos y eran denominados *Proletarii*, y los que tenían una fortuna superior a esa cifra pagaban impuestos y se denominaban *Adsiduus*.

Sin ánimo de ser exhaustivos, algunos de los impuestos de esta época serían: el *Tributum in capita* (tributo por cabeza), era un impuesto directo que pagaban los ciudadanos con más de 15.000 ases; la *Moenia* consistía en prestaciones en las fincas reales, en edificios de la ciudad y en obras públicas; el *Sacramentum*, que lo pagaban las personas que perdían en un litigio el juicio; la *Scriptura* que se exigía por el pastoreo del ganado en los dominios de tierra pública o el *Vectigalia*, impuesto indirecto que se exigía por el arriendo de tierras estatales.

¹¹ Especialmente en la Palestina de Jesucristo eran considerados por los judíos como ladrones, sinvergüenzas y sobre todo pecadores, por los abusos que cometían continuamente con ellos. Los publicanos no formaban parte de la comunidad judía, quedan al margen por impuros. Esta realidad viene recogida en numerosas ocasiones en la Biblia, y el comportamiento ejemplarizante de Jesús así lo demuestra. Así por ejemplo San Mateo 21:31. - «Díceles Jesús: “En verdad os digo que los publicanos y las rameran llegan antes que vosotros al reino de los cielos”. Y Jesús no solo come con ellos y se hospeda en sus casas, también incluso «recluta» a uno de ellos, San Mateo el apóstol publicano. Mateo, 9: 9.- «Cuando se iba de allí, al pasar vio Jesús a un hombre llamado Mateo, sentado en el despacho de impuestos, y le dice: “Sígueme”. Él se levantó y le siguió».

¹² Narra Livio: «Estableció el censo, estimando el dinero y bienes que poseía cada ciudadano, institución de enorme utilidad para la futura magnitud de tal Imperio, a partir de la cual las cargas militares y civiles se repartían no a tanto por individuo, como anteriormente sino según su capacidad económica; con base en el censo se pudo fijar las clases y las centurias, ordenamiento este brillante tanto para la organización militar como civil». TITO LIVIO, 1, 42, 5.

¹³ El as es la primera moneda circular, era de cobre y data del 280 a. C.

Posteriormente con el Imperio, se eliminó alguno de esos impuestos como la *Moenia*, se modificaron varios impuestos directos y se crearon nuevos impuestos indirectos para cubrir las necesidades de un creciente territorio. Hubo en este periodo emperadores caracterizados por la buena gestión de sus finanzas como Octavio Augusto o Trajano, los hubo demasiado tacaños como Tiberio o Claudio, y en el extremo contrario los hubo derrochadores como Calígula, Nerón o Domiciano.

Dada la numerosa y amplia gama de impuestos de esta época, a continuación, en la tabla 1 se recogen los que se han considerado más relevantes.

Impuesto	Objeto de gravamen
Portoria	Transporte de mercancías y personas al pasar por determinadas fronteras o puertas en el territorio
Vectigal Rotarium	La circulación de vehículo
Vectical Foricularii promercialium	Pagado por los mercaderes para poder asentarse en un puesto en el mercado
Aurum vicesimarium	Pagado por el vendedor de un esclavo, era una vigésima parte del valor venal del esclavo
Ansarium	Pagado por el comprador de un bien (minoraba el precio de compra) cuando se realizaban transacciones de bienes
Tributum Soli	Pagado por aquellos que eran propietarios de bienes raíces (provincianos y ciudadanos de Italia que vivían fuera).
Tributum Capitis	Pagado solo por provincianos gravaba los bienes inmuebles.
Capitación	Englobaba varios tipos de tasas y variaban de una región a otra. Básicamente gravaban la productividad agrícola y ganadera. Por ejemplo el Capitatio animalium que gravaba la explotación ganadera.
Annona	Pagado en especie por los propietarios de tierras, en unos casos para sufragar gastos militares (Annona Militar) y en otros para el avituallamiento de Roma (Annona cívica)

Tabla 1. Principales impuestos en el Estado Romano.
Fuente: Elaboración propia a partir de De Martino, F. (1985), p. 30 y ss.

Curiosidad: Tasa sobre la orina. En el siglo I d.C. en la Antigua Roma se empezó a gravar la orina. ¿Por qué? Porque el amoniaco de la orina tenía varios usos industriales, sobre todo en la lavandería y para curtir pieles. Así el emperador Vespasiano decidió gravar la venta de orina recogida de las letrinas públicas. El nombre de este emperador ha quedado asociado para siempre a la orina, y así, actualmente en Roma, los urinarios públicos se conocen con el nombre de *vespasiani*.

Con Octavio Augusto se estableció el Impuesto a la soltería, era anual y suponía el 1 % de la riqueza total declarada. Los hombres que llegaban a cierta edad sin haberse casado debían pagar por ello, además de tener que casarse con las viudas de los soldados que habían muerto en combate en plazos que oscilaban entre 100 días a 10 meses. También se penalizaba a los casados sin hijos, impidiéndoles heredar. Y a las mujeres que tuvieran más de 3 hijos se les premiaba liberándolas de cualquier tutela.

En resumen, durante el Imperio, se adoptó gran parte del sistema tributario de la República, ampliándolo vía imposición indirecta para cubrir los gastos crecientes del mismo y continuó la estructura fiscal de los reinos helenísticos anexionados a Roma. Solo hay que destacar dos cambios: se eliminaron gradualmente las *Societates Publicanorum* y los *Publicani*, pasando a manos de los funcionarios esta labor, y por otra parte se mejoró, perfeccionó y amplió el censo de todos los ciudadanos romanos y de las provincias.

Tras la caída del Imperio romano, en el inicio de la **Edad Media**, se vuelve a una economía de subsistencia, a la vida al campo y el sistema tributario sufre un retroceso importante. Los impuestos eran muy cuantiosos y los vasallos debían pagarlos al Rey, a la Iglesia y a su Señor. Es una época de voracidad recaudatoria, los tributos se establecían por el concepto de ocupación o uso de tierras de señorío, de patronazgo real o comunal.

Hasta mediados del siglo XIII, estos impuestos eran prestaciones personales que se pagaban en especie. Poco a poco estas prestaciones se fueron diversificando y ampliando.

Los gravámenes eran fundamentalmente directos sobre rentas sobre las personas, sobre las propiedades reales, las regalías y los monopolios. Los vasallos o siervos debían cumplir con dos tipos de contribuciones: las prestaciones de servicios personales¹⁴ y las prestaciones de tipo económico, que podían abonarse como impuestos en especie que consistían en participar con productos de la tierra, la obligación de cocer para moler el trigo y pisar las uvas en el molino del señor feudal, o por ejemplo al clero se le pagaba con vino, o impuestos en dinero como el impuesto de la talla o pecho que era pagado por cada familia de campesinos.

Múltiples y diversos eran los impuestos de esta época, por ejemplo, el Impuesto de la talla que lo pagaba cada familia de campesinos en dinero o en especie y su nombre proviene de que al pagarlo se hacía una talla en un pedazo de madera; o la mano muerta que consistía en que si moría un siervo, la mayor parte de sus bienes pasaban al señor feudal.

En la tabla 2 se recogen algunos de los numerosos y variados impuestos existentes en la época en las antiguas Cortes de Castilla y la Corona de Aragón.

Impuesto	Objeto de gravamen
Abadía	Derecho que tenían los curas a percibir a la muerte de sus feligreses cierto tributo de sus bienes que dejaba.
Acémilas	Aportaciones de mulas o animales de carga para el acarreo de víveres y cargas en campañas militares
Alcabala	Impuesto que gravaba el comercio de mercancías
Alfarda	Pago por el aprovechamiento del agua
Almojarifazgo	Impuesto aduanero que se pagaba por el traslado de mercaderías que ingresaban o salían del reino de España

¹⁴ Entre éstas se podría destacar: **la prestación del servicio militar** (acompañar al señor feudal a la guerra); *prestar servicios de guardia en el castillo del señor feudal y dar alojamiento* en su propia casa a los visitantes del mismo; **asistir a las audiencias para asesorar al señor feudal**, y cultivar **las tierras de sus señores durante algunos días a la semana**.

Impuesto	Objeto de gravamen
Banalidades	Pago en especie por el uso de «instalaciones» del señor, como el molino o el horno
Calumnias	Multas que imponía la justicia en el ejercicio de sus funciones
Carneraje	Se aplicaba sobre los ganados trashumantes que atravesaban las tierras del reino
Cena	Tributo fijo que se pagaba para sufragar los gastos de una corte real itinerante
Chapín de la reina	Se recaudaba ocasionalmente entre el pueblo para sufragar los gastos de las bodas reales.
Diezmo	Gravamen correspondiente a la décima parte de las cosechas que recaudaba la Iglesia y servía para el mantenimiento del culto y del clero
Fonssadera	Tributo que debían pagar los hombres libres y vasallos en concepto de contribución a la defensa del territorio.
General	Impuestos que gravaban e la importación y exportación de mercancías y el consumo en la Corona de Aragón
Lezdas	Los peajes que gravaban el tránsito de personas y mercancías por las tierras del reino
Monedaje	Tributo que se pagaba al soberano por la fabricación de moneda.
Pecha	Gravaba los bienes muebles e inmuebles de los pecheros
Portazgo	Tributo se solicitaba en las puertas de las ciudades y villas principales del reino, por la entrada de productos que traían los forasteros, para su venta, con motivo de la celebración de ferias y mercados
Primicia	Obligación de entregar a la Iglesia la cuadragésima y la sexagésima parte de los primeros frutos de la tierra y el ganado
Sextaferia	Prestación vecinal para la reparación de caminos. Era un impuesto en forma de trabajo

Impuesto	Objeto de gravamen
Sisa	Consistía en descontar en el momento de la compra una determinada cantidad en el peso o volumen de ciertos productos; la diferencia entre el precio pagado y el de lo recibido era la sisa. Como gravaba bienes de primera necesidad (pan, carne, vino, harina...) era un impuesto muy impopular
Terrazgo	La renta que se pagaba al señor de una tierra, quien la trabaja
Tercias reales	Ingreso concedido por la Iglesia a la Corona consistente en dos novenos de los diezmos eclesiásticos recaudados
Yugada	Tributo fijo calculado sobre el número de animales de labor o yugos que el pechero poseía

Tabla 2. Impuestos medievales en Cortes de Castilla y Corona de Aragón.
Fuente: Andrés Ucendo, J.I., y Lanza García, R. (2008), pp. 147-150.

Curiosidad: Hubo un impuesto que funcionó en Francia durante la Edad Media: el pueblo donde se ejecutaba a un reo tenía que pagar al verdugo media docena de panes, dos botellas de vino y una cabeza de cerdo además de proporcionarle la soga. A cambio de lo cual el ayuntamiento tenía derecho a quedarse con la soga del ahorcado que vendida a trozos daba una pequeña fortuna debido a la superstición existente de que un trozo de tal soga da buen fario. También el reo tenía derechos: el condenado a muerte tenía derecho a que se le diera opíparamente de comer y beber en cada convento por el que pasaba camino del patíbulo, y como eran tantos llegaba al cadalso atiborrado y borracho.

La **Edad Moderna** se inicia cuando los señores feudales fueron sometidos por los reyes y entonces, los territorios se unieron para formar grandes naciones o estados. Nos centraremos a partir de este momento en España. Esta época se inicia con los Reyes Católicos (siglos xv y xvi) que trataron de construir un Estado fuerte y una Hacienda Pública más rica.

Es una época de guerras continuas lo que exigía grandes y crecientes gastos, provocando una intensa movilización de los recursos fiscales y financieros del reino. Para

financiar esa costosa política exterior, la Corona recurrió a la subida de impuestos tradicionales, como la alcabala sobre transacciones comerciales y a nuevas figuras fiscales, como fueros los millones¹⁵. Paralelamente a las campañas bélicas, los gastos aumentaban también por el crecimiento de la población y de las ciudades.

Los ingresos resultaban insuficientes, por lo que la Corona amplió el uso de todo tipo de ingresos extraordinarios como fueron los obtenidos de los metales preciosos americanos, las manipulaciones de las monedas de vellón, la enajenación de rentas reales y la concesión de donativos y servicios por parte de particulares y corporaciones. Es decir, ya no era suficiente con la imposición directa tradicional, se hizo necesario crear muchos impuestos indirectos principalmente gravando el consumo.

Así el Reinado de los Reyes Católicos y de los dos primeros Austrias (Carlos I y Felipe II) es una época de unificación y de expansión territorial que llevó a España a la creación del Imperio más importante del mundo. Ello provoca que las necesidades de ingresos fueran cada vez mayores. La España de los Austrias en el ámbito tributario se caracterizó por unas necesidades de gasto cada vez mayores, no acompañadas en la misma dimensión por el crecimiento de los ingresos públicos lo que dio lugar a un déficit público importante.

El cobro de los impuestos era un grave problema ya que se carecía de una estructura administrativa desarrollada y eficiente¹⁶ lo que agravaba la situación descrita.

¹⁵ Los millones eran servicios desde un punto de vista legal, siendo ayudas de carácter temporal y renovable concedidas por las Cortes, pero al final acabaron por convertirse en impuestos ordinarios. ANDRÉS UCENDO, J. I. y LANZA GARCÍA, R. (2008). «Estructura y evolución de los ingresos de la real hacienda de Castilla en el siglo XVII». *Estudios Históricos. Historia Moderna* (vol.30, pp. 147-166).

¹⁶ La Corona empleaba dos procedimientos para recaudar impuestos: por una parte, el sistema de arrendamiento que consistía en que se arrendaba a un particular el cobro de un determinado impuesto a cambio de una cantidad fija y negociada de antemano. De este modo se aseguraba un ingreso, pero la Corona recibía menos de lo que el arrendador recaudaba, que correspondía a su beneficio. Y por otra parte, el repartimiento que consistía en la asignación a una ciudad y/o territorio de una cantidad determinada que debían pagar por algún impuesto. Fue el procedimiento más habitual para la distribución de la carga de los impuestos directos, pero también para algunos indirectos, como con la alcabala. En este caso, se procedía a lo que se conocía como encabezamiento, es decir, la Corona negociaba con las Cortes castellanas una cantidad total, cuyo pago, luego, se repartía entre las villas, ciudades y territorios. Cada villa o ciudad procedía, en un escalón más bajo, a asignar a cada aldea dependiente de ellas la cantidad que debían pagar y, al final, en cada lugar, se repartía la carga entre los pecheros, es decir, los contribuyentes.

Curiosidad: El rey Enrique VIII de Inglaterra estableció un impuesto sobre las barbas, que debían pagar todos aquellos hombres que llevaran barba, y cuyo importe variaba en función de la condición social del usuario. Se relacionó este impuesto con la categoría social, la barba para los ricos que eran los que podían pagar la tasa. Isabel I, la hija de Enrique VIII, mantuvo este impuesto, pero lo exigía a aquellos hombres que tenían barba de más de dos semanas. ¿Cómo lo sabía?

En 1698, el emperador Pedro I de Rusia instituyó también un Impuesto sobre la barba con el objetivo de modernizar la sociedad rusa y que los hombres no lucieran barba ya que en Europa no se llevaba. Quienes lo pagaban debían llevar una ficha de barba.

Curiosidad: En 1662 en Inglaterra a Carlos II se le ocurrió establecer un impuesto sobre las chimeneas, que debían pagar todas aquellas personas que tuvieran una en su casa. Se decidió que los ciudadanos de Inglaterra y Gales deberían pagar 2 chelines por cada estufa/chimenea que tuvieran en sus hogares. Además, existían inspectores que se encargaban de revisar cada hogar para contar el número de fuegos encendidos. Tristemente el dinero recaudado no era para el gobierno, sino para el propio Carlos II.

En la España de los **Borbones**¹⁷ del **siglo XVIII** se incrementaron los ingresos de la Hacienda Real, principalmente los ingresos tributarios. No obstante, la inflación de finales de siglo (provocada por la emisión excesiva de dinero) redujo ese incremento en términos constantes, por lo que la Real Hacienda necesitaba más ingresos.

Los Borbones recurrieron a la apertura comercial de las colonias y así aumentar las rentas de aduanas, los monopolios fiscales como el del tabaco y las remesas americanas, y ello fue suficiente para financiar a la Corona en época de paz. Ahora bien, cuando se iniciaron las guerras contra Francia e Inglaterra entre 1793 y 1807, **siglo XVIII**, estas rentas de aduanas cayeron drásticamente a la par que se

¹⁷ La guerra de Sucesión (1701-1713) trajo a España la dinastía de los Borbones.

incrementaban los gastos militares, lo que obligó de nuevo a la Corona a ingresos extraordinarios fundamentalmente, deuda y donativos.

No podemos olvidarnos de la generalizada corrupción que ya arrastraba España desde los Austrias. Desde los sobornos (venalidades) en la venta de oficios, títulos, rangos y cargos militares, lo que desembocaba en una alarmante ineficiencia de los empleados públicos, hasta el elevado fraude fiscal principalmente en el contrabando en aduanas y los estancos.

En resumen, ineficiencia del sistema tributario, ausencia de reformas fiscales que permitieran adaptar el sistema tributario a las necesidades de gasto existentes y empezar a construir un sistema fiscal moderno, ausencia de reformas financieras y en la Administración, corrupción, déficit público e impagos de la Hacienda Real y ausencia de industrialización y elevado fraude fiscal, ponen de relieve las insuficiencias y deficiencias de la Hacienda Real española¹⁸. Y en esta dramática situación nos enfrentamos a las guerras napoleónicas, que como sabemos Napoleón colocó a su hermano José Bonaparte en el trono de España y posteriormente llegaría Fernando VII que llevó a la quiebra a la Hacienda española y la pérdida del imperio, estableciendo las bases del corrupto régimen liberal del siglo XIX¹⁹.

Curiosidad: En 1696, el rey Guillermo III de Inglaterra como necesitaba recursos introdujo un Impuesto sobre la unidad de vivienda que gravaba la cantidad de ventanas de una casa. Era un impuesto sobre la propiedad porque se consideraba que a más ventanas tuviera una casa, mayor sería su valor. El impuesto estuvo vigente

¹⁸ Véase ANDRÉS UCENDO, J. I. y COMÍN COMÍN, F. (2021). «Evolución y estructura de los ingresos de la Real Hacienda en el largo siglo XVIII (1680-1807)» en *Investigaciones de Historia Económica - Economic History Research* (17, pp. 40-50).

¹⁹ Hubo intentos fallidos de solventar esta situación. En 1783, el Conde de Cabarrús, escribió una Memoria al rey Carlos III para la extinción de la deuda nacional y arreglo de las contribuciones. En ella, se avocaba por el abandono del sistema de rentas provinciales e impuestos sobre el consumo, se hacía referencia a la desigual distribución y desproporción de las contribuciones sobre los contribuyentes y se incitaba a la implantación de una contribución según la propiedad de cada cual y a la eliminación de exenciones fiscales en función del estamento social al que se perteneciese. Para su implantación se requería un mayor control de la gestión pública, comenzando por la disminución del personal encargado de dichas tareas. (CABARRÚS, CONDE DE, 1808, Imprenta Real dentro de Lasarte, J. *et al.* 1988, pp. 93-94).

hasta 1851, más de 150 años. Estuvo vigente en Inglaterra y Escocia, Irlanda estaba exenta dado su nivel de pobreza. Para evitar su pago, se comenzó a construir con menos ventanas e incluso muchas ventanas se sellaron con ladrillos. Se empeoró considerablemente la ventilación lo que provocó un incremento de enfermedades como el cólera o el tifus.

La tímida **reforma ilustrada de Floridablanca en 1785**, donde se crea un impuesto directo de producto que gravaría los rendimientos de la propiedad, quizá puede considerarse un primer acercamiento a lo que más tarde serían las reformas tributarias del siglo XIX.

En 1793 comienza para España un periodo de conflictividad bélica que no parará hasta 1845, con el consecuente impacto negativo en las arcas públicas, agravado por la independencia de las posesiones americanas, y esto se prolongaría hasta finales del siglo XIX.

Pero vuelvo al origen. **¿hasta el momento los impuestos eran el instrumento de redistribución de renta y riqueza? Definitivamente NO.** Hasta el siglo XIX, los impuestos habían servido como fuente recaudatoria al servicio de los deseos de los estamentos privilegiados del **Antiguo Régimen**: la Corona, nobleza y el clero.

Curiosidad; En Gran Bretaña, entre 1784 y 1811, el Gobierno implementó un **impuesto a la venta de sombreros**. En ese momento, el sombrero era considerado como un complemento indispensable en la vestimenta de los británicos. Por lo tanto, se decidió obligar a los fabricantes de sombreros a adquirir una licencia especial para la venta de sombreros. Además, los impuestos fluctuaban en función del tipo de sombrero. Más tarde **también se estableció un impuesto a las pelucas**, aunque no tuvo el mismo éxito.

Y es que la política fiscal española sufre una transformación fundamental del Antiguo al **Nuevo Régimen**, en concreto a partir de 1845. No es hasta esa fecha cuando empieza a existir el monopolio fiscal por parte de los entes públicos, ya que hasta ese momento eran como apuntábamos anteriormente, otros grupos perceptores tributarios tales como el clero o los señores.

En 1845 se produce la **reforma tributaria de Mon-Santillán**²⁰ supuso el final del complejo y variado sistema tributario del Antiguo Régimen mediante una importante simplificación, dando por primera vez importancia a la imposición directa de producto frente a la indirecta y se organiza coherentemente como base del sistema, se logra la unidad de caja, la armonización fiscal para la mayor parte de España y sobre todo y más importante, **se estructura un sistema tributario al servicio de la sociedad**, no de los estamentos privilegiados.

Comín²¹ al hacer balance de esta reforma, apunta que supuso importantes novedades en nuestro sistema tributario como por ejemplo su mayor consistencia, mayor rigor en la definición legal y en la administración, generalidad y uniformidad del cuadro tributario, aunque no fue capaz de generar los ingresos suficientes que necesitaba nuestra hacienda y esa reducida presión fiscal estaba además desigualmente repartida.

Así terminamos el siglo XIX con un elevado déficit público y una estructura tributaria insuficiente para cubrir las necesidades de la hacienda pública. Entramos en el **siglo XX** y se sucederán las reformas tributarias en nuestro país.

El profesor Fuentes Quintana²², apunta que el sistema tributario español en los albores del siglo XX se encuadraba dentro del denominado **modelo latino**. Sus debilidades eran muy relevantes y podían resumirse en tres: en primer lugar, era un sistema incapaz de recaudar los recursos necesarios para que la hacienda pública desarrollase las funciones que tenía asignadas, que eran pocas ya por otro lado, puesto que predominaba una visión clásica y ortodoxa de la actividad económica y financiera del Estado; en segundo lugar, los impuestos existentes eran poco flexibles y no se habían adaptado a los cambios sociales y económicos de la realidad de

²⁰ Hernández Andreu, J., resalta el importante papel que desempeñó la reforma tributaria de Garay (1817-1818) como antecedente e inspiración de la posterior reforma de Mon de 1845. Garay como hombre ilustrado concebía la Hacienda pública al servicio del pueblo llano buscando la equidad. Fue el primer hacendista español que elaboró un sistema unitario para la reforma de las finanzas públicas en su conjunto, combinando impuestos directos con indirectos que luego adoptaría Mon Santillán. HERNÁNDEZ ANDREU, J. (2009). «Los orígenes de la fiscalidad española contemporánea» en *Revista Empresa y Humanismo* (Vol. XII, 1/09, pp. 63-78).

²¹ COMÍN COMÍN, F. (1989). *Hacienda y Economía en la España contemporánea (1800-1936)*. Instituto de Estudios Fiscales (2V, pp. 161-162).

²² FUENTES QUINTANA, E. (1976).

España, y por último y más importante los impuestos eran injustos ya que no se basaban en el principio de la capacidad de pago y los impuestos indirectos recaían sobre las clases sociales más desfavorecidas.

Las reformas tributarias se iniciarán en **1900** con la de **Fernández Villaverde** y la Ley 27 de marzo de 1900 que fue básicamente una sistematización de los impuestos de producto²³ y donde se creó la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, tuvo un impacto modesto sobre las arcas públicas y sobre la estructura tributaria²⁴. A continuación, vendrá la denominada «reforma tributaria silenciosa» llevada a cabo por **Flores de Lemus** en **1910**, que, si bien sus objetivos eran similares a la reforma anterior, búsqueda del equilibrio presupuestario y garantizar financieramente la prestación de servicios públicos, la enfocó en vez de por el lado del gasto público, por la vertiente de los ingresos públicos²⁵. En este sentido, modificó los principios de distribución de la carga tributaria mediante el establecimiento del criterio de capacidad de pago en lo relativo a la renta, el gasto, el patrimonio y el producto, e inició la sustitución gradual de la imposición de producto por un impuesto personal sobre la renta²⁶.

Entre 1910 y 1940 solo hay que destacar la introducción de algunas nuevas figuras impositivas²⁷ y la modificación de algunas de las existentes, ampliando sus bases

²³ PORTILLO NAVARRO, M. J. (1997). «Evolución del sistema impositivo español desde 1845 hasta la reforma tributaria silenciosa de Flores de Lemus», *Anales de Derecho* (n.º 15, pp.129-149, en concreto p. 140). Universidad de Murcia.

²⁴ FONTANA, J. (1980). *La Hacienda en la historia de España 1700-1931* (p. 68). Instituto de Estudios Fiscales. Señala que esta reforma permitió nivelar el presupuesto hasta 1909, mientras que COMÍN COMÍN, F. (1989). *Op. cit.*, en la p. 596 señala que esa nivelación no estuvo provocada por el incremento de los ingresos públicos, sino por la contención del gasto. Por otra parte, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. (1974). *El Sistema Fiscal en España*. Madrid: Guadiana de Publicaciones S. A., en p. 134, pone en valor la importancia de la Contribución sobre las Utilidades como matriz de gravámenes.

²⁵ GONZÁLEZ MORENO, M. (2015). «Antonio Flores de Lemus (1876-1941): un economista al servicio del Estado y un hacendista reformador», *Revista Española de Control Externo* (vol. XVII n.º 50, pp. 127-148. En concreto p. 142).

²⁶ La relevancia de sus reformas y propuestas puede consultarse en ALBIÑANA, C. (1976a); LAGARES, M. (1976); ÁLVAREZ RENDUELES, J. R. (1976); DOMINGO SOLANS, E. (1976); FUENTES QUINTANA, E. (1976) y (2001a).

²⁷ Como fueron: el impuesto sobre las personas jurídicas (1910), impuesto para acrecentar los retiros obreros (1922), impuesto sobre el caudal relicto (1926), contribución industrial sobre el volumen de ventas (1926), patente nacional de circulación (1927), impuesto sobre la circulación de billetes

imponibles, perfeccionando los sistemas de estimación, cambiando las tarifas y ampliando los objetos impositivos. Todos estos cambios obviamente dirigidos a aumentar la carga tributaria.

Como señala el profesor Lejeune²⁸, durante el primer tercio del siglo xx, todos los Ministros de Hacienda españoles intentaron establecer un impuesto progresivo sobre la Renta de las Personas Físicas, y aunque hubo proyectos de Ley, todos fracasaron y no llegaron a buen puerto²⁹.

Desde 1914 debido a los gastos ocasionados por las campañas de Marruecos hasta 1925, las políticas de obras públicas dieron lugar a un déficit público creciente, cubierto sistemáticamente con la emisión de deuda pública que a partir de 1917 se monetizó a través de Banca privada. Déficit que continuó y agravó ya hasta 1936 cuando estalla la Guerra Civil. Al finalizar la guerra, se vuelve a poner de relevancia la insuficiencia de nuestro sistema tributario para afrontar las necesidades del Estado por lo que se hace necesaria una nueva reforma fiscal.

Dos son las reformas que se llevarán a cabo en el periodo de la posguerra española. La reforma del Ministro de Hacienda **José Larraz** a través de la *Ley de 16 de diciembre de 1940*, que tuvo poco recorrido y provocó su dimisión en 1941, y posteriormente la reforma en **1957** de **Navarro Rubio**. La reforma de Larraz se caracterizó por la potenciación de la contribución de usos y consumos en la que se refundieron los impuestos sobre consumos específicos existentes, y por tanto por un fortalecimiento de la imposición indirecta sobre la directa. Por otra parte, la reforma de **1957** de Navarro Rubio favoreció, junto a las medidas preparatorias del plan de estabilización, la reducción del gasto público, se reformaron las administraciones públicas y durante un par de años los problemas de

del Banco de España (1931) y contribución general sobre la renta (1931), todos ellos directos. Como nuevos impuestos indirectos hay que citar los de tonelaje (1909), uso de cajas de seguridad (1917), complementarios sobre el transporte (1924, 1926 y 1929), consumo de gasolina (1932).

²⁸ LEJEUNE VALCARCEL, E. (2014). *Las Reformas Tributarias en España (algunas reflexiones sobre cuestiones olvidadas)*, (p. 11). Lección Magistral de la Apertura del curso académico 2014-2015 de la Universidad CEU San Pablo.

²⁹ Incluso en la época de Primo de Rivera, el ministro José Calvo Sotelo también intentó establecer un impuesto progresivo sobre la renta de las personas físicas que sustituyera a los impuestos de producto, y también fracasó.

la Hacienda, pero no resolvió los problemas de la tributación que continuaron con sus defectos tradicionales³⁰.

Navarro Rubio busca con la reforma reforzar los instrumentos de gestión para lograr una mayor justicia y eficacia en la recaudación de impuestos con el propósito de reducir la presión fiscal indirecta (que consideraba que era la suma de gastos y molestias que ocasiona al contribuyente la gestión de la Hacienda Pública). Para ello se estableció un sistema de bases objetivas que supone la modificación más profunda que se establece en el sistema impositivo, ya que se pasa de la estimación directa, como ingresos, beneficios, renta, volumen de producción o ventas que determinan la cantidad a pagar por cada contribuyente, a la estimación objetiva global, que está referida a los beneficios de todos los que se dedican a una determinada industria en una provincia, ingresos de todos los que están adscritos a un Colegio profesional, etc.³¹.

En este periodo se produce un importante incremento de la recaudación generado fundamentalmente por el aumento de la imposición indirecta, favoreciendo una ligera reducción del déficit público. No obstante, este incremento recaudatorio se consigue quebrando el principio de legalidad y la perfección jurídica del sistema

³⁰ Como señala Fuentes Quintana (1990c) es una reforma difícil ya que se enfrenta a los lastres de un modelo tributario latino caracterizado por los impuestos generales y simples y la relación entre el contribuyente y la Administración Tributaria debía ser la menor posible puesto que con ello la libertad del contribuyente queda garantizada. Ello implica el establecimiento de impuestos de producto con los que gravar determinados objetos de modo que el sistema impositivo debe estar estructurado en torno a impuestos reales y los impuestos personales, tal como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas deben ser impuestos complementarios a los de producto. Pp. 353-450. FUENTES QUINTANA, E (1990c). «El estilo tributario latino: características principales y problemas de su reforma.» En: COMÍN COMÍN, F. (dir). *Las reformas tributarias en España* (pp. 353-450). Barcelona. Crítica.

³¹ Una vez determinada la base, se aplican ciertos índices, signos o módulos, tales como número de trabajadores empleados, maquinaria o potencia instalada, que sirven para distribuir la cifra global entre todos los contribuyentes del grupo. El sistema de evaluaciones y convenios facilita la labor de la Administración Tributaria, ya que permite determinar la deuda tributaria de muchos contribuyentes y reducir de forma notoria la presión fiscal indirecta, puesto que el contribuyente se ve libre de los deberes que acompañan a la estimación directa, tales como deberes contables, declaraciones complejas, etc. No obstante, en su lado negativo, es fácil intuir el distanciamiento que se produce entre bases satisfechas por el contribuyente y obligaciones tributarias legales. PORTILLO NAVARRO, M. J. (2001). *Desde la Contribución de inmuebles cultivo y ganadería hasta el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Evolución histórica, situación actual y perspectivas de futuro* (doc n.º 14/10, p. 23). Documentos del Instituto de Estudios Fiscales 2001.

impositivo, manteniendo un sistema de distribución de la carga fiscal totalmente regresivo donde las rentas del trabajo fueron la principal fuente de rendimientos³².

Siguiendo a Comín³³ estas reformas fueron retrógradas y nos alejaron de los sistemas europeos modernos de tributación ya marcados por una tributación progresiva del Estado del Bienestar de la Europa democrática tras la guerra mundial. Nuestro sistema fiscal de esa época se caracterizaba: insuficiencia de ingresos/ impuestos para cubrir las necesidades del Estado y proyectos de inversión pública; mantenimiento de la relevancia de la imposición de producto, indirecta y la inexistente imposición sobre la renta lo que provocaba desigualdad en la distribución de la carga tributaria, una inequidad fiscal elevada; ampliación de la economía sumergida y el estraperlo; estancamiento de la presión fiscal; alto fraude fiscal... todo ello derivaba en déficits presupuestarios y emisiones de deuda pública crecientes.

Nos encontramos ya en la última etapa política de la autarquía franquista hasta 1977. El 1964 se lleva a cabo la última reforma tributaria de este periodo, liderada de nuevo por el ministro de Hacienda, **Navarro Rubio** y recogida en la Ley de 11 de junio de 1964. En palabras del propio Navarro Rubio, el objetivo de esta reforma no es recaudatorio, sino la sistematización del sistema impositiva que se traducirá el cuatro objetivos fundamentales: la simplificación y sistematización del sistema tributario, su evolución y modernización, la justicia fiscal y el progreso económico³⁴.

Como resultado de la reforma, la imposición directa va ganando importancia (y dentro de ella la imposición de producto es la que más peso tiene en la recaudación de impuestos directos) llegando casi a un 47 % del total de la recaudación, si bien continua siendo la imposición indirecta la que tiene más capacidad recaudatoria³⁵. Hay que destacar dos reformas importantes en esta época: por una parte, se creó el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas que sustituye a la

³² SAINZ DE BUJANDA, F. (1958). «El derecho: instrumento de política económica». *Revista de Derecho financiero y Hacienda Pública* (n.º 29).

³³ COMÍN COMÍN, F. (2017). *La fiscalidad del Estado del Bienestar frente a la fiscalidad del franquismo (1940-2016)* dentro de la Sesión: «La evolución de los sistemas fiscales desde la España Medieval a la Contemporánea: objetivos, instrumentos y resultados». Universidad de Málaga, Arca Comunis. 23-24 de junio 2017.

³⁴ NAVARRO RUBIO, M. (1964). «Objetivos de la reforma tributaria». *Boletín de Estudios económicos* (n.º 63, p. 664).

³⁵ Véase PORTILLO NAVARRO, M. J. (2001), pp. 31-34.

antigua Contribución sobre la Renta estableciéndose con carácter complementario, a cuenta de los impuestos de producto³⁶. Por otra parte, se creó el Impuesto sobre el Tráfico de Empresas que fue la base de la tributación indirecta.

La valoración de la reforma es muy diversa, desde autores como Carbajo³⁷ que considera que mejoró considerablemente la sistematización del sistema impositivo, hasta De Toledo³⁸ que consideran que las reformas realizadas no se ajustan a los objetivos perseguidos o Comín que considera que el Impuesto sobre la renta que se aprueba no era un gravamen sintético, sino un impuesto celular, en el que los impuestos a cuenta continuaron aportando la mayor recaudación al Tesoro³⁹.

Pero el mayor peso de las críticas a la reforma, y en general a nuestro sistema tributario vino del exterior. Así, en 1969 un informe de la OCDE⁴⁰ sobre la economía española reconocía la estrechez de la base de la fiscalidad y la debilidad de la recaudación por imposición directa lo que condicionaba seriamente las posibilidades de éxito de la utilización del sistema fiscal como un elemento más de regulación de la demanda a corto plazo dentro del conjunto de medios de política económica.

Así, a mediados de los años 70, nuestro sistema tributario estaba obsoleto y desfaseado principalmente por tres razones⁴¹: insuficiencia de ingresos públicos, ya que los impuestos existentes eran insuficientes para cubrir las necesidades de gasto y

³⁶ Esto significa que los impuestos reales, como la Contribución Territorial Rústica, Contribución Territorial Urbana, el Impuesto sobre Rendimientos del Trabajo Personal, el Impuesto sobre las Rentas del Capital y el Impuesto Industrial se consideraban impuestos «a cuenta» de los impuestos personales, Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas.

³⁷ CARBAJO VASCO, D. (1990). *Síntesis de la historia de las reformas tributarias españolas*. Monografía n.º 77 del IEE, p. 32.

³⁸ DE TOLEDO FREIRE, L. (1973). «Reflexiones sobre el sistema tributario español.» *Hacienda Pública Española* (n.º 21, pp. 71-88).

³⁹ COMÍN COMÍN, F. (2017), p. 10

⁴⁰ BANCO DE BILBAO (ed). Informe económico 1969 (p. 317). Bilbao. 1970. Previamente, el Informe del Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento ponía de relieve los problemas que se derivaban de que el Ministerio de Hacienda fijase para cada año la base imponible para las rentas que provenían del trabajo personal y de empresas industriales y comerciales en cada industria, comercio o profesión que se repartían entre los diferentes grupos, según las fórmulas establecidas. Oficina de Coordinación y Programación Económica (1962), p. 173.

⁴¹ COMÍN COMÍN, F. (2017), p. 12.

el suministro de bienes preferentes como educación, sanidad y ello además impedía el desarrollo económico; el sistema no contribuía a mejorar la distribución de la renta, más bien al contrario, no eran progresivos eran proporcionales; y por último, la crisis económica de 1975 puso de manifiesto de una forma mucho más cruda ese desfase entre el sistema tributario y la estructura económica y social.

De nuevo vuelvo al origen. **¿con el Nuevo Régimen, hasta este momento los impuestos eran el instrumento de redistribución de renta y riqueza? Definitivamente NO.** Si bien es cierto que tímidamente se realizan reformas, éstas fueron insuficientes para las necesidades que en ese momento exigía nuestro país.

A partir de 1975, y sobre todo en los primeros años de la transición, las reformas tributarias en España, lógicamente estuvieron marcadas por los acontecimientos políticos y priorizando la consolidación del sistema democrático ante cualquier otro aspecto o necesidad de índole económico.

Todas mis esperanzas están puestas en el papel que van a desempeñar en esta nueva etapa histórica los impuestos, ahora sí como uno de los principales instrumentos que contribuyen a la redistribución equitativa de la renta y de la riqueza entre todos los ciudadanos.

Y será la **Constitución Española** (en adelante CE) de 1978, en su **artículo 31.1**, el precepto que más categóricamente establece dicha exigencia y que señala que: «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio». Por tanto, es evidente que, fundamentalmente este artículo 31 de la CE, establece un doble mandato claro dirigido al legislador. Por un lado, para que diseñe un sistema tributario justo, igualitario y progresivo. La justicia del sistema tributario se basa en la igualdad material, en la capacidad económica y en la progresividad. Como ha dicho la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 134/1996, de 22 de julio (Fundamento Jurídico –FD– 8.º), «un sistema tributario es más justo cuanto más presentes estén tales principios en la configuración de los tributos». Cuantos más tributos de nuestro sistema se diseñen con mayor presencia del principio de capacidad económica, más justo será nuestro sistema de ingresos tributarios. Un mayor número de gravámenes progresivos y basados en el principio de capacidad económica redundará en una mayor justicia de nuestro sistema.

Pero también el artículo 31 de la CE establece un segundo mandato para el legislador, el que persiga la redistribución o *una más justa distribución* de la riqueza. Y eso, le dice la CE, lo puede realizar, tanto a través de las leyes de ingresos (de un *sistema tributario justo*, artículo 31.1 de la CE), como a través de las leyes de gasto (*El gasto público realizará una asignación equitativa...*, artículo 31.2 de la CE).

¿Conseguiremos que esto sea así? Vamos a verlo.

Podemos distinguir dos etapas en materia tributaria. Una primera etapa marcada por la transición política al sistema de democracia parlamentaria que ocuparía desde 1977 hasta 1988; y una segunda etapa, desde 1989 que vendrá marcada, además de por las tendencias políticas del momento, por la asunción de las políticas europeas en prácticamente todos los ámbitos, que sin duda también condicionarán e influirán en nuestra política tributaria.

La reforma tributaria de 1977 realizada por el profesor Enrique Fuentes Quintana⁴², es quizá la más importante de toda nuestra historia de la fiscalidad, y fue incorporada a los Pactos de la Moncloa⁴³. Es una reforma convergente donde confluyen la línea económica neoclásica-keynesiana y la línea positivista de larga evolución en nuestro sistema tributario⁴⁴.

Esta reforma llevó al establecimiento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF) e Impuesto General sobre la Renta de Sociedades como

⁴² El economista **Enrique Fuentes Quintana**, pieza clave de la fiscalidad española en la segunda mitad del siglo xx, se licenció en 1948 con una tesis sobre **Keynes**. Catedrático de Economía y Hacienda desde mitad de los 50, Quintana publicó varios artículos de juventud contra el laxo sistema fiscal franquista. «**Sin justicia distributiva no hay paz social**», escribió en el diario *Arriba*, órgano de la Falange, en 1953.

⁴³ Fuentes Quintana desde que se pone al frente del Instituto de Estudios Fiscales en 1969, pone de relieve la necesidad urgente de una reforma fiscal en nuestro país. Así en abril de 1973, por encargo del ministro Monreal Luque, prepara el Libro Verde de la reforma fiscal que provocó el cese fulminante del ministro. Ya en 1976, el ministro Cabello de Alba retoma el encargo y se elabora en el Instituto un nuevo informe, el Libro Blanco de 1976 que tampoco vio la luz. Fuentes Quintana tuvo que esperar a un parlamento democrático que garantizara que la reforma fiscal pudiera.

⁴⁴ Esta reforma, en palabras del propio Fuentes Quintana, partió de una revisión crítica de las reformas de 1957 y 1964 de Navarro Rubio, reconociendo su eficacia recaudatoria. Criticaba el Impuesto de Tráfico de Empresas por tratarse de un impuesto multifásico (no neutral) y hacia hincapié en la necesidad de implantar una imposición sobre la renta personal y societaria sólida y eficiente. FUENTES QUINTANA, E. (1990). *Las reformas tributarias en España* (pp. 462-463). Barcelona: Crítica.

los dos principales gravámenes directos y el Impuesto sobre el Volumen de Venta (según el criterio de valor añadido) como principal impuesto indirecto. Además, la reforma estuvo acompañada de impuestos de control como el Impuesto transitorio sobre el Patrimonio (que a pesar del nombre se convirtió en permanente hasta 2008) y el Impuesto de Sucesiones, que buscaban reforzar la progresividad del sistema.

Posteriormente, bajo el mandato del ministro de Hacienda Miguel Boyer y dada nuestra incorporación a la Comunidad Económica Europea, continuaron realizándose reformas de gran calado. Por una parte, la implantación en 1985 del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) como exigencia ineludible de las instancias europeas, así como reformas de los principales Impuestos Especiales para adecuarlos a las directivas comunitarias. Por otra parte, continuaron realizándose reformas en el IRPF⁴⁵, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones⁴⁶ y se reorganizó profundamente la inspección tributaria para reforzar la lucha contra el fraude fiscal⁴⁷.

A finales de los años ochenta, podríamos decir que la estructura tributaria española se había acercado bastante a la europea, donde más del 90 % de los ingresos procedían de tres impuestos (IRPF, Cotizaciones Sociales e IVA)⁴⁸, y esta estructura fiscal europea está fundamentada y estructurada para hacer frente a las necesidades de gasto del Estado del Bienestar⁴⁹.

El Estado de Bienestar es aquel acuerdo que a la salida de la Segunda Guerra Mundial respondió a una pregunta: **¿quién se debe encargar de qué en una sociedad civilizada y con una economía de mercado?** Y la respuesta fue socialdemócrata,

⁴⁵ Ley 14/1985 de Régimen Fiscal de determinados activos financieros y Ley 48/1985 de 27 de diciembre de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas donde se modifica la tributación de las ganancias y pérdidas patrimoniales.

⁴⁶ Ley 29/1987, de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

⁴⁷ Ley 10/1985 de modificación de la Ley General Tributaria y la Ley Orgánica 21/1985 de reforma del Código Penal en materia de Delitos contra la Hacienda Pública.

⁴⁸ COMÍN COMÍN, F. (2017), p. 17 señala que los tributos directos sobre la renta y beneficios recaudaban el 29,6 %, las cotizaciones sociales el 36,2 % y el IVA y los gravámenes de consumo específicos ingresaban el 29,3 %.

⁴⁹ La Constitución española de 1978 recoge en varios de sus artículos en referencia al Estado del Bienestar, entre otros, se encuentra el artículo 27, el cual regula los principios generales en materia educativa; el artículo 41, que establece un régimen público de Seguridad Social; y, artículo 50, mediante el cual los poderes públicos garantizarán, mediante pensiones adecuadas y periódicamente actualizadas, la suficiencia económica a los ciudadanos durante la tercera edad.

liberal y socialcristiana basada en la idea de tanto mercado como sea posible y tanto Estado como sea necesario. El Estado necesario pasaba por crear un sistema público de pensiones que evitara la pobreza de los mayores, un sistema sanitario público y universal que no hiciera descansar la salud en tus propios recursos y un sistema de seguros de desempleo. A ello se unió una cuarta pata que surge del contrato social que es la garantía de la educación. Igualdad de oportunidades desde la cuna (esto es un principio liberal del siglo xviii).

Europa nos lleva una ventaja de casi cuarenta años de implantación del Estado del Bienestar, lo que implicó que nuestras reformas fiscales en la democracia fueron siempre con retraso respecto a lo que se estaba realizando en el resto de Europa. Y también provocó que los mejores años del Estado de Bienestar en Europa que se prolongaron casi cuarenta años, hasta mediados de los años 90, en España se redujeron casi a diez años.

Así llegamos a **1995** y la estructura tributaria española estaba ya obsoleta respecto a los países de nuestro entorno y de la OCDE. Coincidieron además dos acontecimientos muy relevantes: por una parte la aprobación del Pacto de Estabilidad y Crecimiento europeo formalizado en **1999** y por otra parte, la globalización económica que exigía la búsqueda de eficiencia global en la economía.

Ello condujo a restricciones fiscales importantes en Europa y en España imponiéndose la ortodoxia presupuestaria en toda la Unión Europea que condujo a una reducción significativa en España del déficit público y de la deuda pública acumulada. Fiscalmente se tradujo en la aceptación del principio tributario de eficiencia en la asignación de recursos sobre el principio de redistribución de la renta y riqueza a través de la progresividad. Así, las sucesivas reformas tributarias que se llevaron a cabo a partir de **1996-2000-2002**, iban dirigidas a reducir la carga tributaria para por una parte favorecer a las rentas más bajas y por otra, incentivar el crecimiento y el empleo, incentivar el ahorro, en especial a largo plazo vinculado a la previsión social, mejorar la fiscalidad de las pequeñas y medianas empresas, simplificación de la gestión tributaria del contribuyente, reducción de los tipos marginales, medidas para impulsar la internacionalización de nuestras empresas y las nuevas tecnologías, mejor tratamiento fiscal a las familias...

El resultado a efectos de recaudación es que aumentó la presión fiscal en España llegando en 2002 a más del 26 % del PIB, disminuyendo la recaudación relativa

del impuesto sobre la renta y aumentando los recursos procedentes de otros impuestos indirectos y tasas menos relevantes⁵⁰.

En 2008 se inicia una profunda **crisis bancaria, financiera y fiscal** de ámbito internacional que sin embargo afectó a nuestro país desde una perspectiva tributaria y de las finanzas públicas de una forma especialmente intensa. El fuerte impacto de la crisis sobre la recaudación tributaria, que en dos años se redujo en un 28 %, unido al crecimiento del gasto⁵¹ derivado de las políticas fiscales expansivas que se adoptaron en los primeros años para intentar compensar sus efectos, tuvo como consecuencia un sustancial crecimiento del déficit⁵² y la deuda pública, que obligó a implementar un riguroso proceso de consolidación presupuestaria desde finales del 2009 hasta casi 2017.

Siguiendo a Rubio Guerrero, J. J. y Álvarez García, S. (2019)⁵³ podemos distinguir tres etapas de reformas tributarias desde 2008 hasta 2017 que serían: en primer lugar, los años 2007 hasta 2009; una segunda etapa que abarcaría de 2009 hasta 2014, y por último desde 2015 a 2017.

⁵⁰ Se aprueba la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, donde en su artículo 3 se recogen los principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario, y que refuerzan el papel del sistema tributario y son:

1. *La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.*
- A. *Estos efectos, se prohíbe el establecimiento de cualquier instrumento extraordinario de regularización fiscal que pueda suponer una minoración de la deuda tributaria devengada de acuerdo con la normativa vigente.*
2. *La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.*

⁵¹ El aumento del gasto público en 5,6 puntos entre 2007 y 2014 se debe principalmente al aumento del gasto por intereses de la deuda (dos puntos) y en protección social (4,9 puntos).

⁵² Según datos de Eurostat, en 2007 España tenía un superávit público del 2 % (frente a un déficit del 0,6 % en la Eurozona) y pasamos en 2009 a un déficit público del 11 % (frente a un 6,3 % en la Eurozona) y a un 5,1 % en 2015 (2,1 % en la Eurozona). La deuda pública igualmente pasamos de un 35,5 % del PIB en 2007 a un 52,7 % en 2009 y un 99,8 % en 2015 (la Eurozona pasó del 65 % en 2007, a un 78,4 % en 2009 y un 90,4 % en 2015).

⁵³ RUBIO GUERRERO, J. J., y ÁLVAREZ GARCÍA, S. (2019). «Fiscalidad de la crisis y crisis fiscal: el sistema tributario español en el periodo 2008-2017», pp. 17-36 en *El Sector Público español: reformas pendientes* codirigido por CUENCA, A. y LAGO PEÑAS, S. (2019). FUNCAS, RIFOE y Universidad de Alcalá.

Esta **primera etapa 2007-2009**, se inicia en 2007 con Pedro Solbes al frente del Ministerio de Economía y Hacienda se realizó una importante reforma fiscal y afectó principalmente al IRPF y al Impuesto sobre Sociedades. En el ámbito del IRPF, ésta va a articularse como un impuesto dual (tributando las rentas de capital a un tipo proporcional y el resto a un tipo progresivo), se deflactó y se redujeron los tramos de la tarifa del IRPF; se redujo el tipo marginal máximo y los mínimos personales y familiares que adaptan la capacidad del contribuyente según sus cargas personales y familiares, se aplicarán en la tarifa (no en la base como hasta ese momento).

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades se reduce el tipo impositivo, quedando el general en 2008 en un 30 % y se produjo una reducción gradual de las deducciones y bonificaciones en la cuota.

En los años **2008 y 2009** se llevaron a cabo medidas fiscales contracíclicas para intentar paliar los efectos de la crisis económica⁵⁴, entre ellas podemos destacar: en el IRPF se aprueba una deducción de 400 euros en la cuota para contribuyentes con rentas del trabajo o de actividades económicas; se actualizan las cuantías de los mínimos personales y familiares y se elevó el límite para la obligación de presentar declaración. En cuanto al Impuesto sobre Sociedades, se aprobó un régimen especial de libertad de amortización para determinados bienes y casos⁵⁵ y se cambió la mecánica de cálculo de los pagos fraccionados. Además, se eliminó el Impuesto sobre Patrimonio.

En la **segunda etapa** que transcurre desde **2010 hasta 2013**, viene marcada por la necesidad de reducir el déficit público para lo cual se producirán subidas impositivas en varios impuestos⁵⁶. En el IRPF, la tributación del ahorro deja de ser

⁵⁴ Real Decreto Ley 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica, y se complementó por medio de las medidas contenidas en la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2009, y la Ley 4/2008, también de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del impuesto sobre el patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el IVA y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.

⁵⁵ Se aprobó un régimen de libertad de amortización para elementos patrimoniales adquiridos en los años 2009 y 2010, siempre que las empresas beneficiarias cumplieran el requisito de mantenimiento o creación de empleo.

⁵⁶ La Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2010, que contiene las primeras subidas de impuestos. Posteriormente, en la misma línea será la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2011.

proporcional y pasa a introducirse cierta progresividad con dos tramos⁵⁷; se elimina la aplicación de la deducción de los 400 euros; se elimina la deducción por nacimiento o adopción de hijos aprobada en 2007; en 2011 se elevaron los tipos de gravamen de la tarifa progresiva del IRPF y se eliminó la deducción por compras de viviendas efectuadas desde enero de 2011. En el IVA, desde julio de 2010 se elevan los tipos impositivos pasando el general del 16 % al 18 % y el reducido del 7 al 8 %.

En 2011 además se producen dos acontecimientos tributarios relevantes. Se reestablece con carácter temporal el Impuesto sobre Patrimonio⁵⁸ y se establecen restricciones de compensación de bases imponibles en el Impuesto sobre Sociedades⁵⁹.

El 20 de noviembre de 2011 hubo elecciones generales y bajo la presidencia de Mariano Rajoy y con el ministro de Hacienda Cristóbal Montoro se llevaron a cabo cuatro fases de cambios tributarios. En primer lugar, para reducir el déficit público en el IRPF se elevaron los tipos marginales y se introduce el gravamen complementario sobre el tramo estatal del impuesto; en segundo lugar, en 2012 se incorporaron medidas dirigidas a aumentar la tributación efectiva en el Impuesto sobre Sociedades y en este mismo año se aprobó una polémica amnistía fiscal con el objetivo de aumentar la recaudación en 2.500 millones de euros; en tercer lugar, y derivado de las tensiones en los mercados de deuda pública y garantizar la estabilidad presupuestaria, se elevan los tipos de gravamen del IVA del 18 al 21 % y se reclasificaron algunos bienes y servicios pasando a tributar a tipos más altos; por último⁶⁰ en 2013 en el IRPF, se eliminó la deducción por inversión en vivienda habitual y se modifica la tributación de las ganancias patrimoniales en dos categorías especulativas y productivas, se crean dos nuevos impuestos, el gravamen especial del 20 % sobre determinados premios de loterías y apuestas y el impuesto sobre depósitos en las entidades de crédito.

⁵⁷ Se sustituye el tipo proporcional del 18 % por la aplicación de una tarifa progresiva con dos tipos: el 19 % para los primeros 6.000 euros de base liquidable y el 21 % para el exceso.

⁵⁸ Real Decreto Ley 13/2011, de 16 de septiembre, reestablece temporalmente el Impuesto sobre Patrimonio.

⁵⁹ Real Decreto Ley 9//2011, de 9 de agosto.

⁶⁰ Estas reformas se aprueban el 27 de diciembre, en el marco de los Presupuestos Generales del Estado para 2013, por medio de la Ley 16/2012, por la que se adoptan diversas medidas tributarias destinadas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, y la Ley 17/2012, de Presupuestos Generales del Estado para 2013.

Resaltar que en esta época se dio un importante impulso a los impuestos medioambientales con la entrada en vigor el 1 de enero de 2013 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, con el objetivo de armonizar nuestro sistema fiscal con un uso más eficiente del medio ambiente. En línea con los principios básicos de la política fiscal, energética y ambiental de la UE⁶¹.

Curiosidades: Dinamarca, Suecia y Alemania desde 2019 están pensando en introducir un impuesto por cada vaca como medida para combatir el calentamiento global. Se trataría de un impuesto sobre las flatulencias de las vacas. La razón es porque las flatulencias de las vacas son responsables, en parte, del efecto invernadero. Básicamente, se debe pagar un impuesto por la contaminación que provocan las vacas con sus gases. De hecho, en Bruselas ya se analiza la posibilidad de establecer un impuesto a los propietarios de vacas. Nueva Zelanda quiere convertirse en el primer país del mundo en establecer un nuevo impuesto medioambiental a las emisiones por los eructos de ovejas y vacas para reducir la emisión de gas contaminante y combatir los efectos de la crisis climática.

El periodo **2014-2017** viene marcado por la situación política en España con dos elecciones generales, la del 20 de diciembre de 2015 y la del 26 de junio de 2016 que ralentizarán los cambios tributarios desde 2016.

Los principales cambios en este periodo referidos al IRPF son: rebaja de los tipos impositivos tanto de la tarifa general como de la del ahorro; reducción del número de tramos de la tarifa general y la reducción del tipo marginal mínimo. En cuanto al Impuesto sobre Sociedades se aprueba nueva ley del impuesto la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, se redujeron los tipos impositivos llegando al 25 % a partir de 2016, incentivos para las empresas de reducida dimensión se mantienen salvo el de doble tipo que se elimina en 2016, se simplifican los sistemas de amortización, se modifican los gastos deducibles por deterioros de valor de elementos

⁶¹ Así se aprobaron tres impuestos: el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, el impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica y el impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas.

patrimoniales, modificaciones en operaciones vinculadas, en el procedimiento de compensación de bases imponibles, en el tratamiento de la doble imposición de beneficios, se simplifican los sistemas de amortización, se introduce la reserva de capitalización y de nivelación de bases imponibles para empresas de reducida dimensión, y se simplifican las deducciones y bonificaciones de incentivo de ciertas actividades, pagos fraccionados y regímenes especiales.

Con posterioridad a esta ley han continuado las modificaciones del Impuesto sobre Sociedades, algunas incluso con efectos retroactivos que no han hecho otra cosa que generar incertidumbre en la adopción de decisiones empresariales⁶².

AÑO	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Déficit Público	2,2	-3,99	-11,0	-9,33	-9,44	-6,84	-6,33	-5,77
Deuda Pública	35,8	39,7	53,3	60,5	69,9	86,3	98,4	100,7
AÑO	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Déficit Público	-5,03	-4,49	-3,03	-2,5	-2,9	-10,9	-6,87	2,02
Deuda Pública	99,3	99,2	98,6	97,5	95,5	120,4	118,3	116,1

Tabla 3. Evolución déficit y deuda pública en España (como % del PIB).

Fuente: INE y Banco de España.

Como podemos observar en la tabla 3, el 2018 es el primer año desde el inicio de la crisis en el que el déficit se sitúa por debajo del límite del 3 % contemplado en la normativa de la Unión Europea, si bien el volumen de deuda pública casi alcanza el 100 % del PIB. Y como hemos visto, la mayor parte de este proceso

⁶² ALBI IBAÑEZ, E. (2017). *Criterios para la reforma del Impuesto sobre Sociedades*. Fedea Policy Papers, 12/2017 (p. 53). Por ejemplo en el Real Decreto Ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias destinadas a corregir el déficit público, que estableció, con efectos retroactivos para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016, que los contribuyentes con un importe neto de cifra de negocios superior a 10 millones de euros tendrán que realizar un pago fraccionado mínimo.

de consolidación descansa en los ingresos públicos, en las numerosas medidas fiscales que se han aprobado en este periodo para aumentar la recaudación.

A partir del **2019**, con un cambio de gobierno proveniente de las elecciones generales del 28 de abril de ese año, se suceden una serie de acontecimientos totalmente extraordinarios como son la pandemia del COVID 19 y posteriormente la invasión de Ucrania por parte de Rusia que van a condicionar totalmente la política tributaria desde el 2019 hasta la actualidad.

El **COVID-19**, además de provocar una crisis sanitaria a nivel mundial, su impacto económico ha sido devastador. Centrándonos exclusivamente en el ámbito tributario, en España fueron muchas y diferentes las medidas que se adoptaron fundamentalmente dirigidas a impedir la falta de liquidez de las pequeñas y medianas empresas (PYMES) y de los autónomos en un sistema empresarial como el español, caracterizado por ser microfundista, que evite cierres empresariales y desempleo masivo. Tres son las características de estas medidas adoptadas: a) fueron coyunturales, reactivas, ya que han dado respuesta a los acontecimientos según se han ido sucediendo y transitorias; b) su objetivo fue mejorar la liquidez de las empresas a corto plazo, por lo que se centraron en demorar o prorrogar el pago de impuestos, no en reducir la carga tributaria de los mismos y c) se focalizaron básicamente en procedimientos tributarios, así como en plazos y términos, es decir, en la Ley General Tributaria⁶³.

Se aprobaron medidas tanto a nivel estatal, que consistieron en aplazamiento y fraccionamiento de deudas tributarias y modificación de los plazos de pago tributarios; autonómico, bonificando determinadas tasas, simplificando obligaciones formales y ampliando plazos y bonificaciones en aquellos impuestos en los que tienen cedidas las competencias, y también en el ámbito europeo basadas principalmente en exenciones en el IVA referidas a productos y servicios médicos y sanitarios relacionados con la pandemia.

Los resultados de esta crisis pueden verse en la tabla 3, donde vuelve a dispararse el déficit público a casi un 11 % en 2020 y la deuda pública al 120,4 % del PIB. En 2021

⁶³ Un análisis detallado puede verse en CALDERÓN PATIER, C. (2020) en *Noticias de Política Económica* (pp. 10-16), n.º extraordinario Monográfico: Coronavirus y política económica.

comienza una senda de recuperación en toda Europa, y en España también, pero con un repunte de la inflación en los debido a las tensiones en el mercado del gas.

Es muy importante destacar que en julio de 2020, el Consejo Europeo acordó un instrumento excepcional de recuperación temporal conocido como HYPERLINK «https://ec.europa.eu/info/strategy/recovery-plan-europe_es» Next Generation EU dotado con 750.000 millones de euros para el conjunto de los Estados Miembros. El Fondo de Recuperación garantiza una respuesta europea coordinada con los Estados Miembros para hacer frente a las consecuencias económicas y sociales de la pandemia.

Los dos instrumentos de mayor volumen del Next Generation EU son los siguientes:

- El Mecanismo para la Recuperación y la Resiliencia (MRR), constituye el núcleo del Fondo de Recuperación y está dotado con 672.500 millones de euros. Su finalidad es apoyar la inversión y las reformas en los Estados Miembros para lograr una recuperación sostenible y resiliente, al tiempo que se promueven las prioridades ecológicas y digitales de la UE.
- El Fondo REACT-EU, está dotado con 47.500 millones de euros. Los fondos de REACT-EU operan como fondos estructurales, pero con mayor flexibilidad y agilidad en su ejecución. REACT-EU promoverá la recuperación ecológica, digital y resiliente de la economía.

Next Generation EU también aportará fondos adicionales a otros programas o fondos europeos, como el Fondo Europeo Agrario de Desarrollo Rural (FEADER) y el Fondo de Transición Justa (FTJ), de los cuales España recibirá 720 y 450 millones de euros, respectivamente.

Dentro del MRR, España recibirá un total de aproximadamente 140.000 millones de euros, de los que 60.000 millones corresponden a transferencias no reembolsables. Además, podrá acceder a un volumen máximo de 80.000 millones de euros en préstamos. En cuanto al Fondo REACT-EU, España recibirá algo más de 12.000 millones de euros para su ejecución en el periodo 2021-22.

Hasta la fecha, España ha recibido 31.000 millones de euros de fondos europeos y la Comisión acaba de aprobar el tercer desembolso del Plan de Recuperación por 6.000 millones de euros, lo que supondría finalmente el cumplimiento de 121 hitos

y objetivos desde que se pusiera en marcha el plan en julio de 2021. Esto significa que en 21 meses después de la aprobación del Plan de Recuperación de España, nuestro país habrá recibido ya 37.036 millones de euros, el equivalente al 53 % del total que corresponde a España en forma de transferencias no reembolsables, que asciende a 69.528 millones de euros del Plan de Recuperación⁶⁴.

Este fuerte ritmo de ejecución de hitos y objetivos se corresponde con la importante concentración de las transferencias europeas y de las principales inversiones y reformas durante el periodo 2021-2023, para generar un shock positivo en la economía, generando un fuerte impacto anticíclico e impulsando la reindustrialización del país en clave verde y digital. Se estima que el impacto económico del Plan de Recuperación sobre el nivel del PIB es de 2,6 puntos porcentuales de media al año para el periodo 2021-2031, si bien este impacto se elevará hasta los 3 puntos porcentuales de media en esta década al sumar los recursos previstos en la Adenda.

En febrero de 2022 se produce la **invasión de Ucrania** por parte de Rusia lo que provoca un incremento de los precios de las materias primas energéticas y no energéticas. Desde un punto de vista puramente económico, es indudable que el proceso de recuperación gradual en el que la economía española y europea se encontraban inmersas en los últimos trimestres va a verse negativamente afectado por este conflicto bélico a través de múltiples canales. Las exigencias de gasto derivadas de la pandemia y la guerra coinciden con altos niveles de deuda y fuertes restricciones presupuestarias.

Los distintos shocks también han generado nuevos riesgos para las finanzas públicas. Los gobiernos se ven sometidos a una fuerte presión para hacer frente al aumento de los precios de los alimentos y la energía. Para aliviar la carga sobre los hogares, garantizar la seguridad alimentaria y evitar las tensiones sociales, la mayoría de los gobiernos han anunciado medidas para limitar el aumento de los precios internos. Sin embargo, estas medidas podrían tener grandes costos fiscales y agravar los desajustes entre la oferta y la demanda mundiales, que ejercerían

⁶⁴ Los principales objetivos del Plan de Recuperación son acelerar la transición verde y la transición digital, así como reforzar la cohesión social y territorial. Para su consecución se han puesto en marcha proyectos estratégicos de inversiones, así como reformas legislativas importantes (Ley concursal, la Ley relativa al Sistema Integral de Formación Profesional, la reforma del sistema de cotización a la Seguridad Social de los trabajadores autónomos o la Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, la nueva ley de empresas emergentes, Ley Crea y Crece, Ley de Telecomunicaciones).

nuevas presiones sobre los precios internacionales y, posiblemente, darían lugar a escasez de alimentos y energía.

Según el Informe publicado por el Peterson Institute for International Economics⁶⁵ que analiza los efectos económicos de la guerra en Europa y las respuestas desde la perspectiva de la política fiscal y monetaria que se han dado en los distintos países de la UE por parte de las autoridades en forma de ayudas directas, rebajas de impuestos, subsidios a los precios de la energía... El informe considera que la mejor forma de financiar este mayor gasto público es a través de deuda pública.

La guerra en Europa está suponiendo un incremento en el gasto público derivado de un mayor gasto en armamento, ayudas a refugiados, necesidad de invertir en infraestructuras y autonomía energética y apoyo a las empresas y particulares más afectados por la guerra y por la subida de los precios energéticos. Hasta el momento, las principales medidas de política fiscal que se están aplicando en España serían las siguientes:

- Reducción temporal de los impuestos que gravan el consumo de energía:
Reducción al 5 % del Impuesto sobre el Valor añadido (IVA) en la factura eléctrica de los consumidores con hasta 10 kW de potencia contratada, siempre que el precio medio mensual del mercado mayorista del mes anterior sea superior a 45 €/MWh. También se mantendrá esa reducción al 5 % del IVA para el gas, la biomasa para la calefacción y la madera para leña. Esta rebaja se mantendrá hasta el 31 de diciembre de 2023. Aprobación del bono social eléctrico mantendrán sus descuentos de entre el 60 y el 70 % de su consumo.

El Impuesto Especial sobre la Electricidad (IEE) seguirá hasta el 31 de diciembre de 2023 en el 0,5 %, el mínimo autorizado por la normativa europea, mientras que el Impuesto que grava con un 7 % el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE) permanecerá suspendido hasta el 31 de diciembre 2023.

Se flexibilizan las condiciones contractuales del suministro de gas para instalaciones industriales que utilizan este hidrocarburo, cuyo precio en el mercado también está sufriendo incrementos. Hasta el 31 de diciembre, las

⁶⁵ BLANCHARD, O., y PISANI-FERRY, J. (2022). «Fiscal support and monetary vigilance: economic policy implications of the Russia-Ukraine war for the European Union», *Policy Contribution* (06/2022). Bruegel.

empresas que se vean forzadas a reducir su producción podrán modificar o suspender el caudal contratado.

- Ayudas directas:

Transferencias de un importe fijo a particulares o empresas para luchar contra los efectos de la inflación y de la guerra. Pueden ser universales con independencia del consumo que hagan de alimentos, combustible o gas o más específicas dirigidas a los más vulnerables y afectados por la subida de precios.

En España se ha rebajado el IVA del 4 % al 0 % a los alimentos de primera necesidad, además se ha acordado una ayuda de 200 euros para las familias con rentas de hasta 27.000 euros y prolonga la rebaja de los impuestos de electricidad y gas. Además, revaloriza las pensiones un 8,5 % en 2023 para garantizar el poder adquisitivo de los mayores.

- Intervención de precios: Por ejemplo, el plan de España y Portugal proponiendo un método para desacoplar el gas del cálculo de la tarifa o el caso de Francia que habría pedido a la principal compañía eléctrica del país limitar la subida de la factura al 4 % en 2022.

Curiosidades: En Maryland, Estados Unidos, en 2010 se estableció un impuesto sobre los baños. Así, debía pagarse una por cada cuarto de baño que existiese en una casa. En 2012, debías de pagar el impuesto también por descarga. La recaudación por esta tarifa se utilizaba para actualizar las plantas principales de tratamiento del alcantarillado del estado, mejorar los sistemas sépticos defectuosos y financiar los cultivos de cobertura para los campos

Curiosidades: En 2011, en Rumanía se estableció un impuesto sobre la brujería, esto es, recaía las personas dedicadas a la adivinación o a la brujería debían engrosar las arcas públicas con el 16 % de sus ganancias. Como respuesta ante la propuesta, todas las brujas de Bucarest se reunieron a las puertas de la sede del Gobierno para lanzarles maldiciones y hechizos a los altos cargos que habían apoyado esta figura fiscal. Tristemente, el mal de ojo no debió surtir efecto... porque el impuesto llegó a decretarse y hoy día está vigente.

Curiosidades: De nuevo en Rumanía, con Ceaucescu para combatir la baja natalidad que se había generado tras la legalización del

aborto, estableció un impuesto al celibato que gravaba a las mujeres con menos de cuatro hijos en edad fértil que no se quedara embarazada cada cierto tiempo estaba obligada a abonar el impuesto al celibato. Estaban exentas las mujeres que pertenecían al Partido Comunista Rumano.

Y llegados a este punto, vuelvo al origen. Ahora ya con un sistema político democrático, con nuestra total integración en los principios sociales, políticos, económicos europeos enmarcados dentro de la concepción del Estado del Bienestar, ¿se han convertido los impuestos en instrumento de redistribución de la renta y riqueza en España?

Desde 1975 hasta el inicio de los años 90, se produjo en España un proceso de crecimiento del segmento de población con rentas medias, sobre todo el de rentas medias-bajas. Por el contrario, el grupo con rentas altas fue perdiendo peso hasta llegar a un valor mínimo del 8 % a comienzos de la década de 1990. Este proceso se explica por varios factores, como el desarrollo tardío del estado de bienestar en España, el crecimiento del nivel educativo de la población, el aumento de la actividad laboral remunerada femenina, la mejora de algunas ocupaciones y el propio incremento de las rentas salariales. Especialmente importante, como en otros países, fue la expansión del sistema de prestaciones e impuestos, dada la mayor incidencia de las prestaciones sociales en las rentas medias y bajas y el efecto moderador de las rentas más altas que tiene la imposición progresiva.

Según el último informe del Desigualdad y Pacto Social publicado por la Fundación “la Caixa”⁶⁶, establece que España ha sido en las últimas décadas uno de los países europeos con mayor desigualdad y entre 2015 y 2019 fue el quinto país más desigual de la UE-27 y siempre viene marcada por los ciclos económicos: cuando hay expansión se reduce la desigualdad y en recesión aumenta. Así, desde la crisis de 2008, los ingresos de los sectores de renta más baja han mostrado la peor evolución.

⁶⁶ Radiografía de medio siglo de desigualdad en España. Características y factores que explican que España sea uno de los países más desiguales de Europa en *Desigualdad y pacto social Informe 1* del Observatorio Social de la Fundación «La Caixa». Enero 2022.

Pero también es cierto que en la mayoría de los países de la OCDE la desigualdad en la distribución de la renta ha aumentado desde los años 80 del siglo xx y la explicación principal se encuentra en que ha aumentado la concentración de las rentas del trabajo y del capital en tramos más altos de la escala de ingresos⁶⁷. Este hecho se agrava en España debido a las características de la estructura productiva. Destaca en esta el alto peso de las actividades de bajo contenido tecnológico, que no requieren empleados de alta cualificación y favorecen, por lo tanto, relaciones laborales marcadas por la temporalidad y la parcialidad, sobre todo en las fases de ralentización de la actividad económica.

Por otra parte, la oficina estadística de la UE, Eurostat⁶⁸, ha actualizado en diciembre de 2022 los datos de desigualdad⁶⁹ de los países europeos ya con datos del impacto de la pandemia y señala que España es el tercer país más desigual de la UE, solo mejor que Letonia y Rumanía, y por otro lado, utilizando el índice de Gini en España es de 33 (más próximo a 100) que la media de la UE que es 30,1⁷⁰. Por lo tanto, tanto la ratio de desigualdad como el índice Gini muestran que en

⁶⁷ Una de las causas es el impacto de la globalización sobre la demanda de trabajadores menos cualificados, que han visto caer sus remuneraciones al aumentar el peso económico de las importaciones de países con salarios más bajos. Destaca también la intensificación del cambio tecnológico en el conjunto del sistema productivo, que ha desplazado la demanda laboral hacia los trabajadores con mayor cualificación. A la vez, la creciente desregulación de los mercados de trabajo ha ido reduciendo el efecto de algunos de los elementos institucionales que mayor capacidad tenían para contener el aumento de la desigualdad de las rentas del trabajo: los salarios mínimos, los costes de despido o la extensión de la negociación colectiva, entre otros. También ha aumentado la desigualdad de las rentas de capital, cuya contribución a la desigualdad total ha crecido en la mayoría de los países. Todos estos cambios no han podido ser compensados por el efecto redistributivo del sistema de impuestos y prestaciones con la misma fuerza que en las décadas previas, principalmente por la reducción generalizada de los tipos impositivos y la contribución decreciente de las prestaciones monetarias.

⁶⁸ Eurostat (2023) Conjunto de datos de alto valor: medición de la desigualdad en la UE, https://administracionelectronica.gob.es/pae_Home/pae_Actualidad/pae_Noticias/Anio2023/Febrero/Noticia-2023-02-06-datos-alto-valor-medicion-desigualdad-UE.html (Fecha consulta: 20/03/2023).

⁶⁹ Eurostat mide la desigualdad de dos formas: 1) Comparando los ingresos medios del quintil que más gana con los ingresos del quintil que menos gana, dando como resultado una ratio, que será mayor cuanto mayor sea la desigualdad. 2) Elaborando un coeficiente, el índice Gini, que sintetiza diversos elementos que confluyen en la desigualdad, menor cuanto más se acerque a 0 –igualdad total– y mayor cuanto mas se acerque a 100.

⁷⁰ El valor 33 de España en el índice Gini supone el quinto peor dato de la UE, por delante de, Letonia, Lituania, Rumanía y Portugal. En 2020 España era sexta por la cola, mejor que Italia, que ahora está por delante.

España en 2021 un incremento del ensanchamiento de la brecha de desigualdad y de alejamiento de la convergencia con la UE.

Además, estos dos medidores de desigualdad de Eurostat muestran a España no solo en peor posición que el conjunto de la UE, sino también en una tendencia menos favorable⁷¹. Y estos datos se han agravado tras la pandemia.

Si bien es cierto que, si analizamos los datos brutos de desigualdad, es decir, los datos antes de que se realice la intervención del Sector Público, son mucho mayores, lo que significa que si bien corrige en parte la desigualdad, su impacto redistributivo es muy bajo. Por ello, el sistema de impuestos y prestaciones no es suficiente para evitar los aumentos de desigualdad de las rentas primarias.

El aumento de la desigualdad se explica fundamentalmente por los factores que determinan la distribución de las rentas primarias (sobre todo las rentas del trabajo, y en menor medida rentas de capital), sobre todo aquellos de tipo tecnológico, comercial e institucional más la creciente internacionalización de la economía.

La estructura del mercado laboral español y la estructura productiva es determinante de la desigualdad de ingresos existente, ya que tienden a generar empleos de bajo salario, con mucho desempleo. La globalización ha provocado una caída de las remuneraciones de los trabajos menos cualificados (al aumentar el peso económico de las importaciones de países con salarios más bajos) y a ello se suma el cambio tecnológico que ha desplazado la demanda laboral hacia los trabajadores con mayor cualificación, lo que acaba produciendo mayor desigualdad de las rentas del trabajo. También ha aumentado la desigualdad de las rentas de capital, cuya contribución a la desigualdad total ha crecido.

⁷¹ El último macroestudio publicado de Worl Inequality Lab 2022 (Informe sobre Desigualdad en el Mundo 2022- World Inequality Report 2022), apunta en la misma dirección. El 1 % de los españoles más ricos posee un 24,2 % de la riqueza patrimonial del país, mientras que el 50 % más pobre solo dispone del 6,7 %. El informe elaborado por el prestigioso economista francés Thomas Piketty y su equipo advierte sobre las desigualdades económicas en España, pese a formar parte del club de países europeos que mejor logran frenar este problema, sobre todo en comparación con el resto de continentes. El 10 % de los españoles más ricos acapara el 34,5 % de los ingresos por el trabajo y el capital, mientras que en el conjunto de Europa copa el 36 %.

Todo ello ha desembocado en la insuficiente capacidad correctora del Estado del Bienestar con un sistema impositivo incapaz de redistribuir adecuadamente la renta y la riqueza.

Datos para el optimismo. El 10 % de la población más acaudalada concentra el 76 % del patrimonio mundial, y el 52 % de los ingresos. América Latina, el norte de África y Oriente Medio (MENA) representan las regiones con más desigualdades de todo el mundo. En cambio, Europa es el continente con una redistribución más equitativa. Sin embargo, los autores del informe señalan que las desigualdades entre las poblaciones de los Estados más pobres y de los más ricos han disminuido en las dos últimas décadas, pero al mismo tiempo se han acrecentado en el interior de los países.

Adam Smith en *La teoría de los sentimientos morales* afirma que la extrema riqueza corrompe los sentimientos morales de los muy ricos, ya que hace que tiendan a pensar que son ricos porque se lo merecen y los que no lo son porque no se lo merecen.

La desigualdad no se puede abordar, en este momento de la Historia, únicamente como se hizo en el contrato social de posguerra a través de la redistribución. Hoy tenemos que defender el Estado del bienestar, basado en su capacidad para ofrecer empleo a toda aquella persona que, queriendo trabajar, no lo encuentre. El Estado del Bienestar tiene que dirigirse a ser garante del empleo que es la fuente y origen de todas las desigualdades.

Pagar impuestos sí sirve como vía para reducir la desigualdad y garantizar unas prestaciones y servicios públicos a los ciudadanos, especialmente a los más vulnerables, pues evidentemente que nos da la felicidad.

Eso dice Meik Wiking, creador del Instituto Internacional de Investigación sobre la Felicidad que sitúa a Dinamarca y los países nórdicos los más felices del mundo. Y así señala: «Muchos periodistas preguntarán: cómo puede ser feliz si paga impuestos altísimos. Y yo respondo: tal vez somos felices porque pagamos altos impuestos. Nosotros estamos invirtiendo en calidad de vida. Estamos invirtiendo en algo bueno que produce un alto retorno de felicidad personal. Lo que pasa es que en los países nórdicos se puede disfrutar de un relativo alto nivel de calidad de vida ya seas rico o pobre. Por supuesto, se necesita un buen gobierno que lo garantice, de manera que haya un bajo nivel de corrupción».

Y digo yo entonces... ¿cómo se explica el éxodo masivo de miles de jubilados suecos y finlandeses a Portugal? ¿Será por el fado? ¿Será por el clima? ¿O será por el sistema fiscal creado en 2009 por el gobierno luso para atraer rentas e inversiones de particulares extranjeros, creando la figura del residente fiscal no habitual⁷²?

Parafraseando a Woody Allen, pagar pocos impuestos no da la felicidad, pero produce una sensación tan parecida que necesitas ser un especialista para notar la diferencia.

Bibliografía

- ALBI IBAÑEZ, E. (1996). «La reforma fiscal de la democracia». *Hacienda Pública Española* no extra-1996, pp. 281-295.
- (2009a). «Reformas fiscales tras la crisis económica» en *Temas actuales de economía* n.º 4, ejemplar dedicado a: El papel del Sector Público ante el nuevo orden económico y financiero, (pp. 325-336).
- (2009b). *Sistema fiscal español*. Ariel (3ed.) Madrid.
- (2017). *Criterios para la reforma del Impuesto sobre Sociedades*. *Fedea Policy Papers*, 12/2017 (p. 53).
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. (1974). *El Sistema Fiscal en España*. Madrid: Guadiana de Publicaciones S. A., Madrid.
- (1976a). «Evolución histórica del Sistema Fiscal Español y líneas idóneas de su reforma». *Boletín de Estudios Económicos* (n.º 99, pp. 703-741).
- (1976b). «Los Impuestos de producto y la Administración Tributaria». *Hacienda Pública Española* (n.º 42- 43). Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales.
- (1986). *Sistema Tributario Español y comparado*. Madrid: Tecnos.

⁷² Consiste a grandes rasgos en que las rentas procedentes de ingresos pasivos (pensiones) de ciudadanos con los que Portugal tiene tratados de doble imposición, les permitía acogerse al régimen fiscal portugués y no pagar impuestos. A ello se suma una batería de medidas para atraer a profesionales e inversores, como por ejemplo aplicar un tipo único del 20 % sobre ingresos generados en Portugal para un gran número de actividades.

- ÁLVAREZ RENDUELES, J. R. (1976). «Antonio Flores de Lemus y la Comisión extra-parlamentaria para la transformación del Impuesto de Consumos». *Hacienda Pública Española*, (n.º 42-43). Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales.
- ANDRÉS UCENDO, J. I., y COMÍN COMÍN, F. (2021). «Evolución y estructura de los ingresos de la Real Hacienda en el largo siglo XVIII (1680-1807)» en *Investigaciones de Historia Económica- Economic History Research* (17, pp. 40-50).
- ANDRÉS UCENDO, J. I. (2019). «Fiscalidad real y fiscalidad municipal en Castilla durante el siglo XVII. El caso de Madrid». *Investigaciones de Historia Económica* (2[5], pp. 41-70).
- ANDRÉS UCENDO, J. I., y LANZA GARCÍA, R. (2008). «Estructura y evolución de los ingresos de la real hacienda de Castilla en el siglo XVII». *Estudios Históricos. Historia Moderna* (vol. 30, pp. 147-166).
- ANDREU, J. (2009). «Los orígenes de la fiscalidad española contemporánea» en *Revista Empresa y Humanismo* (vol. XII, 1/09, pp. 63-78).
- BANCO DE BILBAO (ed) (1970). *Informe económico 1969* (p. 317). Bilbao.
- BANCO INTERNACIONAL DE RECONSTRUCCIÓN Y FOMENTO. (1962). *Informe económico* (p. 173). Oficina de Coordinación y Programación Económica.
- BLANCHARD, O., y PISANI-FERRY, J. (2022). «Fiscal support and monetary vigilance: economic policy implications of the Russia-Ukraine war for the European Union», *Policy Contribution* (06/2022). Bruegel.
- CABARRÚS, CONDE DE (1783). «Memorial Rey Nuestro Señor Carlos III para la extinción de la deuda nacional y arreglo de contribuciones en 1783», extracto incluido dentro de *La Hacienda en la bibliografía del siglo XVIII. Noticias de obras impresas* (pp. 93-94) de LASARTE, J., CASTELLANO, J. L., y ARIAS DE SAAVEDRA, I. (1988). Monografía n.º 61, Instituto de Estudios Fiscales, Sección de Reprografía del Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.
- CALDERÓN PATIER, C. (2020). «Medidas tributarias aplicadas a la crisis COVID-19» en *Noticias de Política Económica* (pp. 10-16), n.º extraordinario Monográfico: Coronavirus y política económica.
- CAMERON, R. (2003). «*Historia económica mundial*». Madrid: Alianza Universidad.
- CARBAJO VASCO, D. (1990). *Síntesis de la historia de las reformas tributarias españolas* (p. 32). Monografía n.º 77 del IEF.
- CHISPAS, J. (1856). *Los escritos de Benjamin Franklin, vol. XX (1789-1790)* (p. 410). Macmillan.

- COMÍN COMÍN, F. (1989). *Hacienda y Economía en la España contemporánea (1800-1936)*. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales. 1989. 2V. – (dir). (1990): Las reformas tributarias en España. Barcelona. Crítica.
- (1996). *Historia de la Hacienda Pública, II. España (1808-1995)*. Barcelona: Ed. Crítica.
- (2017). *La fiscalidad del Estado del Bienestar frente a la fiscalidad del franquismo (1940-2016)* dentro de la Sesión: «La evolución de los sistemas fiscales desde la España Medieval a la Contemporánea: objetivos, instrumentos y resultados». Universidad de Málaga, Arca Comunis. 23-24 de junio 2017.
- COMÍN COMÍN, F, y VALLEJO POUSADA, R. (2002). *Alejandro Mon y Menéndez (1801-1882). Pensamiento y reforma de la Hacienda*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda.
- DOMINGO SOLANS, E. (1976). «La reforma de la Hacienda Municipal por Flores de Lemus». *Hacienda Pública Española* (n.º 42-42), Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales.
- EUROSTAT (2023). *Conjunto de datos de alto valor: medición de la desigualdad en la UE*, https://administracionelectronica.gob.es/pae_Home/pae_Actualidad/pae_Noticias/Anio2023/Febrero/Noticia-2023-02-06-datos-alto-valor-medicion-desigualdad-UE.html (Fecha consulta: 20/03/2023).
- FINLEY, M. I. (1975). *La economía en la Antigüedad*. México: F.C.E.
- FLORES DE LEMUS, A. (1990). *Memoria de la Dirección General de Contribuciones*. Madrid. Ministerio de Hacienda. 1913. Citado en: FUENTES-QUINTANA, E. «El reparto de la carga tributaria en España». En: COMÍN COMÍN, F. (dir). *Las reformas tributarias en España* (p. 287). Barcelona: Crítica.
- FUENTES QUINTANA, E. (1961). «Los principios del reparto de la carga tributaria en España». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* (n.º 41, pp. 161-298).
- (1976). «La ideología de la reforma tributaria silenciosa». *Hacienda Pública Española* (n.º 42-43). Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales.
- (1990a). «El estilo tributario latino: características principales y problemas de su reforma.» En: COMÍN COMÍN, F. (dir). *Las reformas tributarias en España* (pp. 353-450). Barcelona: Crítica.
- (1990b). *Las reformas tributarias en España* (pp. 462-463). Barcelona: Crítica.
- (1990c). «El estilo tributario latino: características principales y problemas de su reforma.» En: COMÍN COMÍN, F. (dir). *Las reformas tributarias en España* (pp. 353-450). Barcelona. Crítica.

- FONTANA, J. (1980). *La Hacienda en la historia de España 1700-1931* (p. 68). Instituto de Estudios Fiscales.
- GONZÁLEZ MORENO, M. (2015). «Antonio Flores de Lemus (1876-1941): un economista al servicio del Estado y un hacendista reformador», *Revista Española de Control Externo* (vol. XVII, n.º 50, pp. 127-148).
- HERNÁNDEZ ANDREU, J. (2009). «Los orígenes de la fiscalidad española contemporánea» en *Revista Empresa y Humanismo* (Vol. XII, 1/09, pp. 63-78).
- LAGARES, M. (1976). «Flores de Lemus y el Proyecto de Impuesto sobre las Rentas y Ganancias de 1926». *Hacienda Pública Española* (n.º 42-43). Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales.
- LEJEUNE VALCARCEL, E. (2014). *Las Reformas Tributarias en España (algunas reflexiones sobre cuestiones olvidadas)*, (p. 11). Lección Magistral de la Apertura del curso académico 2014-2015 de la Universidad CEU San Pablo.
- DE MARTINO, F. (1985). *Historia económica de la Roma Antigua*. Madrid.
- MOMMSEN, T. (1987). *Historia de Roma*. Madrid: Aguilar.
- NAVARRO RUBIO, M. (1964). «Objetivos de la reforma tributaria». *Boletín de Estudios económicos* (n.º 63, p. 664).
- OBSERVATORIO SOCIAL DE LA FUNDACIÓN “LA CAIXA” (2022). «Radiografía de medio siglo de desigualdad en España. Características y factores que explican que España sea uno de los países más desiguales de Europa» en *Desigualdad y pacto social* Informe 1.
- PARRA ORTIZ, J. M. (2021). *Eso no estaba en mi libro de Historia del Antiguo Egipto*. Córdoba: Editorial Almuzara.
- (2017). *La Historia empieza en Egipto*. Barcelona: Editorial Crítica.
- PORTILLO NAVARRO, M. J. (2001). *Desde la Contribución de inmuebles cultivo y ganadería hasta el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Evolución histórica, situación actual y perspectivas de futuro*, Doc n.º 14/10 Documentos del Instituto de Estudios Fiscales 2001, p. 23.
- (1997). «Evolución del sistema impositivo español desde 1845 hasta la reforma tributaria silenciosa de Flores de Lemus», *Anales de Derecho* (n.º 15, pp.129-149). Universidad de Murcia.
- RUBIO GUERRERO, J. J., y ÁLVAREZ GARCÍA, S. (2019). «Fiscalidad de la crisis y crisis fiscal: el sistema tributario español en el periodo 2008-2017», en *El Sector Público español: reformas pendientes* (pp. 17-36) codirigido por CUENCA, A. y LAGO PEÑAS, S. (2019). FUNCAS, RIFOE y Universidad de Alcalá.
- SAINZ DE BUJANDA, F. (1958). «El derecho: instrumento de política económica». *Revista de Derecho financiero y Hacienda Pública* (n.º 29).

- SERRANO DELGADO, J. M. (1993). *Textos para la historia antigua de Egipto*. Madrid: Ed. Cátedra.
- DE TOLEDO FREIRE, L. (1973). «Reflexiones sobre el sistema tributario español». *Hacienda Pública Española* (n.º 21, pp. 71-88).
- WORL INEQUALITY LAB 2022 (*Informe sobre Desigualdad en el Mundo 2022 - World Inequality Report 2022*).

