



**CEU**

*Universidad  
San Pablo*

Apertura Curso Académico 2014-2015

## **Las Reformas Tributarias en España (Algunas reflexiones sobre cuestiones olvidadas)**

---

Ernesto Lejeune Valcárcel

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Facultad de Derecho de la Universidad CEU San Pablo



**CEU** | Ediciones

# **Las Reformas Tributarias en España**

## **(Algunas reflexiones sobre cuestiones olvidadas)**

---

**Ernesto Lejeune Valcárcel**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Facultad de Derecho de la Universidad CEU San Pablo

**Universidad CEU San Pablo**

**Las Reformas Tributarias en España**  
**(Algunas reflexiones sobre cuestiones olvidadas)**

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. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, [www.cedro.org](http://www.cedro.org)) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

© 2014, Ernesto Lejeune Valcárcel  
© 2014, Fundación Universitaria San Pablo CEU

CEU Ediciones  
Julián Romea 18, 28003 Madrid  
Teléfono: 91 514 05 73, fax: 91 514 04 30  
Correo electrónico: [ceuediciones@ceu.es](mailto:ceuediciones@ceu.es)  
[www.ceuediciones.es](http://www.ceuediciones.es)

Depósito legal: M-25436-2014

# Índice

1. Introducción.....	5
2. El logro de la unidad fiscal en España.....	6
3. Algunos grandes nombres olvidados .....	9
4. Creación y mejora de la administración de la hacienda pública .....	12
5. ¿Existe una recta conciencia fiscal en España?.....	15
6. El deber moral de pagar tributos .....	17
Bibliografía Básica .....	20



# 1. Introducción

No hay para un profesor universitario un honor mayor que pronunciar la lección de la solemne sesión de apertura de un nuevo Curso académico. Cuando dentro de dos años pase a la jubilosa situación de jubilado (aunque solo sea jubilación en términos administrativos) el recuerdo de los catorce años que habré pasado en esta Universidad, el recuerdo de mis compañeros, los amigos labrados y los alumnos que me han soportado, me acompañarán siempre junto al recuerdo del día de hoy. Confío en que ustedes no tengan que recordarlo como un día soporífero.

Pues bien, no esperen una gran e impactante lección. No he sido invitado por mis particulares méritos científicos y académicos, pues solo dos razones motivan el encargo recibido: primera, el afecto con que me obsequian las autoridades académicas y, en segundo lugar, la incuestionable y objetiva circunstancia de que soy el más antiguo de mi Facultad. Lo cual tiene mucho más que ver con los años que uno tiene que con la calidad científica.

Antes de comenzar me permitirán que exprese unos sentimientos que ya he hecho públicos más de una vez, pero que, en una ocasión solemne e importante para mí como ésta, no puedo obviar. Hace cuarenta y nueve años que empecé en la Universidad de Navarra mis estudios universitarios. Durante los cursos tercero y cuarto de la Licenciatura tuve el privilegio de ser discípulo del profesor Pérez de Ayala. Los dos cursos en que fui su alumno me impactaron tanto universitariamente como desde una perspectiva humana, y al concluir la carrera decidí no sin temeridad e ingenuidad, que quería ser como él: tan buen Catedrático como él, un maestro universitario como él, tan buen Abogado como él y, por encima de todo, tan buena persona como él. Ser profesor universitario con

rango de Catedrático costó lo suyo pero lo conseguí; ser Abogado, llevó también su tiempo, pero también lo conseguí; lo de maestro a la vista está que no y lo de ser tan buena persona como él, desgraciadamente, querido José Luis, eso tampoco lo conseguí. Por ello, en ocasión tan solemne como ésta, y aunque mis objetivos fundamentales no los he alcanzado quiero, una vez más, expresarte de todo corazón y públicamente mi agradecimiento. Sin ti, no sé qué hubiera sido de mí. Pero solo por ti, estoy hoy aquí. No has sido solo mi Catedrático y Maestro en la Universidad: has sido, sobre todo, mi maestro de vida.

Y como el tiempo pasa, vayamos al grano. Pensando en los temas que podría exponer ante ustedes, sucumbí enseguida ante la tentación de abordar uno sobre el que llevo trabajando más de un año y que espero concluir dentro de los dos próximos cursos académicos: las reformas tributarias en España, cuestión de palpante actualidad. Me interesa mucho esta temática porque lamentablemente los tributaristas de formación jurídica, a diferencia de los de formación económica, hemos investigado poco nuestra específica historia. Nos hemos quedado en una suma de hechos, acontecimientos y fechas fundamentales, pero no hemos analizado con detenimiento las distintas relaciones de causa a efecto ni tampoco una serie de hechos y personajes que son, solo en apariencia, menos importantes. Ni nos hemos referido específicamente a otras cuestiones que no son el sistema tributario mismo pero que son básicas para que éste funcione de manera adecuada. Así pues, y dado que el tiempo disponible no permite otra cosa, limitaré mi intervención a exponer a través de rápidas pinceladas los aspectos menos estudiados de las reformas tributarias habidas y que no están habitualmente en los tratados y manuales de nuestra asignatura.

## 2. El logro de la unidad fiscal en España

La mayoría de los trabajos que se han ocupado de nuestra historia, normalmente han empezado por la reforma de 1845 y se han limitado casi siempre a exponer el conjunto de las nuevas figuras que cada una de las reformas introducía o las modificaciones de las ya existentes. La excepción más relevante a esta forma de proceder, a mi juicio insuficiente, ha sido quizá la excelente investigación del ya fallecido Profesor Fuentes Quintana en el discurso pronunciado en el acto de su ingreso en la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, y en el que realizaba un estudio transversal de las sucesivas reformas a partir de las tres funciones básicas que debe cumplir todo sistema tributario: la función financiera de proporcionar recursos suficientes para financiar el gasto público; la función

de favorecer y estimular la economía y la función político-social de repartir la carga tributaria con equidad. Asimismo, he de citar al también fallecido Profesor Albiñana y a su “Sistema fiscal español y comparado”, en el que dedica un capítulo entero y extenso, con abundantes detalles, a explicar la historia del sistema fiscal español.

Pues bien, empecemos con la pequeña intrahistoria. Son perfectamente conocidas y están muy bien descritas las nuevas figuras tributarias que introdujo la ley de 23 de mayo de 1845, siendo Ministro D. Alejandro Mon. Pero, a mi modo de ver, no se ha resaltado lo suficiente el profundo significado político y técnico de la reforma. Sea esta la primera de las cuestiones que quiero abordar ante ustedes.

¿Qué había en España hasta entonces? Pues lo que no había era una Hacienda de ámbito nacional. Para cubrir los gastos públicos generales, el Ministerio de Hacienda asignaba a cada provincia, en función de su riqueza, un cupo de aportación. Seguidamente, Diputaciones y Ayuntamientos establecían y aplicaban los impuestos que tenían por conveniente y que venían a financiar sus propios gastos, así como el cupo de aportación asignado. Esto es lo que hoy sigue sucediendo en el País Vasco y Navarra. Luego volveré sobre esto. Pero lo cierto es que para 1845 este sistema de un abigarrado, complejo y variado minifundismo fiscal estaba agotado y no daba más de sí, por lo que este año se crea todo un sistema tributario de ámbito nacional que se aplica y administra desde el Ministerio de Hacienda, aunque de forma compatible con aquellos impuestos provinciales y locales que subsistieron. Un nuevo sistema tributario español de ámbito nacional acababa de nacer. A mi juicio este aspecto organizativo, el de la unidad fiscal en España es el más relevante aspecto, aunque el menos destacado por la historiografía, de la reforma de 1845.

Pero la unidad fiscal de España aún no estaba conseguida. Ocurrió, sin que ahora pueda entretenerme en detalles históricos más concretos, que las guerras carlistas y sus secuelas impidieron aplicar en el País Vasco (el caso de Navarra es distinto), el nuevo sistema de tributos de ámbito nacional creado en 1845, por lo que las tres Diputaciones Forales correspondientes siguieron aplicando el sistema entonces vigente en toda España hasta ese año, es decir, siguieron las Diputaciones y Ayuntamientos vascos aplicando sus propios tributos y pagando el cupo que tenían asignado a cada provincia. Eso sí, a causa de las dificultades bélicas, el cupo permaneció sin modificarse en su cuantía hasta 1878. Terminada la tercera guerra carlista, el Gobierno de la nación se dispuso a aplicar,

también en esas provincias, la legalidad nacional que permanecía inaplicada. Esto se resolvió mediante la Ley de 28 de febrero de 1878, con la cual se solventó el segundo de los dos problemas fundamentales pendientes. El primero la incorporación a quintas de los vascos y el segundo que éstos pasaran a pagar los mismos tributos que el resto de los españoles. No me resisto a leerles el primer párrafo de la exposición de motivos de la Ley:

“Establecida la unidad constitucional en las provincias vascongadas; verificada la primera quinta y estándose llevando a cabo los preliminares de la del presente año con la misma regularidad que en las demás del Reino, faltaba que entrasen aquellas en el concierto económico: faltaba que cuantas manifestaciones tributarias se consignasen en los presupuestos generales del Estado y cuantos gravámenes pesasen sobre la propiedad, la industria y el comercio afectasen de igual modo a los naturales de aquel país que al resto de los españoles”.

Y entonces sí, una vez que se pasaron a aplicar en las tres provincias vascas los mismos impuestos y contribuciones que en el resto del país, se consiguió la total unidad tributaria. Aunque, eso sí, y el hecho no es irrelevante desde una perspectiva histórica, técnica, jurídica y política, con una muy importante salvedad: se aplicarían exactamente los mismos tributos que en el resto del país, pero los aplicarían cada una de las tres Diputaciones Forales que luego deberían pagar el correspondiente cupo a la Hacienda central de la Nación. Y de aquí se pueden extraer las cuatro conclusiones siguientes:

- 1) El sistema vasco de cupo no es una singularidad histórica propia, exclusiva y distinta de las tres haciendas forales: es el sistema que existió con carácter general para toda España hasta 1845 y cuya sustitución en estas provincias por la nueva Hacienda unitaria nacida en 1845 no fue posible a causa de las guerras carlistas.
- 2) Tras la abolición de los fueros en 1876, en 1878 con la aplicación en las tres provincias vascas de los mismos tributos que en el resto del país, queda alcanzada la unidad tributaria material para toda España. Pero la inexistencia a la fecha en estas provincias de una Administración tributaria periférica que pudiera aplicarlos y, además, el acuerdo político de que así fuera, determinó que su aplicación la siguieran haciendo las tres Diputaciones Forales, debiendo pagar cada una de ellas un cupo a la Hacienda central, como se venía haciendo antes de 1845 y que fue actualizado en su cuantía.
- 3) Es evidente que este acuerdo no vino, por parte de las tres Diputaciones de la mano de las fuerzas nacionalistas. El Partido Nacionalista Vasco todavía

tendría que esperar hasta el 31 de julio de 1895 para surgir como partido político. Vino de la mano de las fuerzas de derecha, fueristas pero de españolidad no dudosa.

- 4) El nombre de Concierto Económico vino precisamente de la exposición de motivos de la Ley de 1878 cuyo texto antes he leído. La expresión Concierto Económico no tenía nada que ver entonces con la idea de concertar ni pactar. Pagar los mismos gravámenes que afectaban al resto de los españoles es a lo que se denomina en la exposición de motivos “*entrar en el concierto económico*” nacional. Que nada había de pacto jurídicamente necesario lo prueba el Real Decreto de 6 de marzo de 1919, cuyo artículo 1 disponía que las cuestiones que surgieran entre el Ministerio de Hacienda y la representación de las tres provincias vascas, serían resueltas de mutuo acuerdo y, en caso de no lograrse éste, la resolución final correspondería al Ministerio de Hacienda, contra la que, eso sí, cabría recurso contencioso administrativo por parte de las Diputaciones. Hasta esta fecha, pues, estuvo muy claro que negociaciones y acuerdo sí, pero autoridad última del Gobierno de la Nación también. Luego, las vicisitudes políticas, las presiones de unos y las cesiones de otros, hicieron que la expresión concierto económico acabara significando lo contrario de lo que inicial e históricamente significó. Pero ésta es ya otra historia más reciente.

### 3. Algunos grandes nombres olvidados

Como ya he dicho al principio, las investigaciones de nuestra historia tributaria se han ocupado casi exclusivamente de las grandes fechas y los grandes nombres: 1845 y Alejandro Mon, 1900 y Fernández Villaverde, 1940 y el desgraciadamente breve José Larraz, 1957 y 1964 y Navarro Rubio y 1977 y Fernández Ordoñez. A ninguno de estos ejecutores de las reformas hay que quitarles mérito, aunque alguno no pasó de simple ejecutor de ideas ajenas y de otros no siempre se menciona todo lo relevante que de verdad hicieron. Y, desde luego, se olvida injustamente a otros muchos.

Así, parece que antes de 1845 nada hubo. Pero ¿puede, en rigor, hablarse solo de la reforma Mon-Santillán como habitualmente se hace? Si nos adentramos en los dos siglos anteriores, descubrimos que los antecedentes de la reforma vienen, como tantas veces ocurre, de antes, tanto en el aspecto organizativo de la unidad de la Hacienda así como en el aspecto material de las figuras tributarias.

Como destacó Estapé, la reforma tributaria de 1845 se limitó a refundir diversas contribuciones, así como a introducir una nueva: la contribución de inquilinatos, manteniendo el resto de las contribuciones del antiguo régimen, aunque eso sí, dentro de una Hacienda de ámbito nacional que es, a mi modo de ver, lo más relevante.

Pero, repito la pregunta ¿de dónde viene todo esto? Quien quiera conocer la verdadera reforma de 1845 tiene que empezar antes. Primero con Floridablanca y su reforma de 1785. Y en esta reforma de Floridablanca hunden sus raíces los intentos posteriores del Ministro aragonés Martín de Garay en 1817. Martín de Garay acabó fracasando en su empeño por la oposición que encontró, el poco tiempo que estuvo en el Ministerio y, probablemente también, según el juicio del Profesor Hernández Andreu, por la entrada en depresión de la economía española en 1820. Pero sus ideas se convirtieron en el precedente indudable de la reforma de 1845. En ellas hay que situar el arranque de la historia moderna del sistema tributario español. Alejandro Mon tuvo la posibilidad y también la valentía de ponerlo en una Ley. Pero sería injusto no recordar de dónde venía su obra.

Hablando de la gran reforma de 1845 hay otra gran injusticia histórica ya felizmente reparada por el Profesor Estapé. Durante mucho tiempo se habló solo de la Reforma Mon, pero no se entendía cómo había sido posible su puesta en marcha cuando solo llevaba cuatro meses en el Ministerio. La investigación de Estapé reveló que el hasta entonces ignorado Ramón de Santillán ya había presidido en el Ministerio una Comisión de Reforma y fue precisamente su muy estudiada propuesta la que Alejandro Mon llevó a la Ley de 23 de mayo de 1845. Desde entonces, la reforma de 1845 lleva hoy con toda justicia el nombre de Reforma Mon-Santillán.

En nuestra historia tributaria hay otro nombre muy relevante al que luego me referiré al hablar de nuestra Administración tributaria del siglo XIX. Pero permítanme dar un salto adelante para mencionar dos nombres del siglo XX que, con la sola excepción de los Profesores Fuentes Quintana y Albiñana, tampoco suelen figurar en los apresurados estudios sobre nuestras reformas tributarias. Me refiero al Profesor Flores de Lemus y a su discípulo predilecto, el Profesor Agustín de Viñuales. Flores de Lemus nunca fue Ministro de Hacienda, aunque Ministros de Hacienda los puso y los quitó. Tras la gran reforma de 1900 de Fernández Villaverde, nada de lo que se hizo durante los siguientes treinta años dejó de pasar por sus manos. Y con toda razón Fuentes Quintana bautizó su trabajo como la reforma silenciosa del Profesor Flores. Mucho es lo que hizo pero hay un

trabajo suyo en colaboración con el Profesor Viñuales que los convierte a los dos en los padres del Derecho Tributario Internacional. Los dos juntos, y por encargo de la Sociedad de Naciones, elaboraron numerosos estudios que luego serían la base de los futuros Convenios sobre Doble Imposición Internacional y sobre la tributación por el sistema de cifra relativa de negocios en lugar del sistema de contabilidad separada. Sin duda, deben ocupar ambos un lugar destacado en nuestra historia tributaria, aunque sus nombres no vayan ligados a ninguna reforma en particular.

Más nombres olvidados. Durante el primer tercio del siglo XX un Impuesto progresivo sobre la Renta de las Personas Físicas, fue sin duda el gran deseado. Casi todos los Ministros de Hacienda de la Restauración lo intentaron teniendo a Flores de Lemus detrás: Cobián en 1910, Suárez Inclán en 1913, Besada en 1918, Bugallal en 1919, Cambó en 1922. Pero todos los proyectos de Ley se estrellaron y no llegaron a pasar del Consejo de Ministros. Ya en la época de Primo de Rivera, el ministro José Calvo Sotelo intentó también sacar adelante un Impuesto progresivo sobre la Renta que sustituyera a los de producto. También fracasó en su empeño. Por fin, en 1932, se consiguió aprobar nuestro primer Impuesto sobre la Renta debido al Ministro Jaime Carner, pero que fue deudor de todos los intentos anteriormente citados. Se trató de un Impuesto Complementario que se superponía a los de producto y gravaba solo las rentas superiores a cien mil pesetas, una cifra considerable para la época que lo hacía aplicable solo a un reducido número de contribuyentes. Fue un impuesto que muchos han calificado a posteriori de poco ambicioso. No comparto esta crítica, pues sin duda, fue toda una revolución para el momento. ¿Se pudo haber ido más lejos? En teoría sí, pero en la práctica y en la situación de la Administración de entonces, ésta no hubiera sido capaz de administrar un Impuesto sobre la Renta tal y como hoy lo conocemos. Lo cierto es que por las dificultades de todo tipo propias del momento histórico y la guerra posterior, el nuevo Impuesto destacó por su inaplicación. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendría que seguir esperando.

Otro nombre que me interesa mucho, y absolutamente ligado a nuestra Institución, es el del Profesor D. José Larraz. Su obra merecería una entera lección. Solo diré aquí que D. José Larraz, trabajando durante la Guerra Civil en el Banco de España de Burgos, diseñó toda la política monetaria del momento. Luego, al frente del Ministerio de Hacienda, su obsesión fue el saneamiento financiero del Estado y evitar, luchando contra el propio Gobierno al que pertenecía, la muy temida inflación. Sacó adelante, a pesar de la oposición que se le hizo, la reforma

fiscal de 16 de diciembre de 1940, una reforma de corte redistributivo que era, a su juicio, la que el país necesitaba.

Pero, como ha señalado el Profesor Albiñana, Larraz quiso, supo, pero no pudo hacer la reforma que el país demandaba por la vía del impuesto y el gasto público. Y como consecuencia, su honradez le llevó a dimitir el 19 de mayo de 1941. Como también dejó escrito Albiñana, la historia del sistema tributario español no conoce un intento más sereno, más vertebrado y más sincero al servicio de la redistribución de las rentas personales que el contenido en su Reforma. Todavía está por hacer a Larraz la justicia debida por su aportación intelectual. Confío en que mi investigación en marcha pueda contribuir en algo a este digno objetivo.

En mi actual investigación sobre la evolución del sistema tributario me centro también en otras figuras relevantes de carácter académico que, si bien no dieron nombre a ninguna reforma, estuvieron en el debate de todas y tuvieron poca influencia, aunque no siempre lograron sus objetivos. Me refiero al grupo de jóvenes economistas que, a partir de 1953, fue liderado por el Profesor Juan Velarde, muy particularmente los profesores Albiñana y Fuentes Quintana. Desde la prensa, desde las Revistas científicas y los dos últimos desde la dirección del Instituto de Estudios Fiscales, se hicieron presentes en todas las reformas tributarias desde la de 1954. Una historia del sistema tributario español no puede hacerse sin contar con su participación y aportaciones. Y, particularmente al Profesor Fuentes Quintana hay que considerarlo el verdadero padre de la Reforma que se inició en 1977. Una historia tributaria sin sus nombres será siempre una historia incompleta.

## 4. Creación y mejora de la administración de la hacienda pública

Para entender un sistema tributario no basta con analizar las leyes reguladoras de los distintos tributos. ¡Como si bastara la ley de aprobación y regulación de los mismos para tener un sistema tributario que cumpla adecuadamente con sus funciones! La historia de la Hacienda española está llena de proyectos fracasados. Y muchos de los que llegaron a ser leyes no llegaron a aplicarse de manera efectiva. Y es que hace falta que concurren otras circunstancias sin las cuales no hay sistema que pueda funcionar. Estas circunstancias tienen pues que analizarse en su evolución histórica para, a la vista de su tratamiento y posibilidades en cada momento, analizar críticamente cada una de las reformas.

Me referiré hoy tan solo y de forma somera a dos de estas circunstancias, con lo que inicio el final de mi lección.

¿Para qué queremos el mejor de los sistemas tributarios posibles si no disponemos de una Administración capaz de aplicarlos? ¿No habrá que renunciar alguna vez a alguna solución técnicamente más perfecta para aplicar aquella otra que no siendo demasiado aceptable teóricamente, sí podemos aplicarla? Sin contestar a estas preguntas no es posible valorar en su justa medida las distintas reformas tributarias.

Esto es algo que algunos ya comprendieron desde los inicios de nuestra Hacienda moderna en 1845. Precisamente por ello hay que citar en primer lugar a Bravo Murillo, personaje que, para muchos, no pasa de ser el que dio nombre a una calle de Madrid. Pero no ha sido citado nunca, hasta donde yo puedo saber, y a mi juicio injustamente, en las investigaciones sobre historia tributaria. Sin embargo, y entre otras muchas realizaciones, a Bravo Murillo le debemos la creación de la Dirección General de lo Contencioso. El impulsó las nuevas leyes de contabilidad y contratación de servicios públicos; ordenó el Ministerio de Hacienda con un esquema de carácter burocrático y creó bajo la autoridad reforzada del Ministro las Direcciones Generales de Impuestos Directos e Indirectos y la de Contabilidad, precedente de la actual Intervención General del Estado. Asimismo creó la Caja General de Depósitos. Con él se puede decir que nuestra Hacienda empezó a funcionar, poniendo los cimientos de una Administración tributaria moderna.

En 1891 se creó un cuerpo fundamental para nuestra Administración pública en general y la tributaria en particular: el de Abogados del Estado. Y poco después surgieron las Delegaciones de Hacienda. Y ya en pleno siglo XX se creaba el de Inspectores del Timbre que sufrió sucesivas transformaciones hasta llegar al actual de Inspectores de Finanzas del Estado. Estos y otros cuerpos especializados de funcionarios muy altamente cualificados, constituyen la espina dorsal para el correcto funcionamiento del Ministerio de Hacienda y la aplicación de los tributos.

A Fernández Villaverde siempre se le cita por ser quien reformó profundamente nuestra Hacienda en 1900 y por establecer las tres Tarifas de la Contribución de Utilidades, germen de la Imposición directa sobre la renta de las Personas físicas y sociedades. Pero pocos se acuerdan de otra cosa fundamental que Fernández Villaverde tuvo bien clara: una Administración tributaria vale poco si no dispone

de información sobre los contribuyentes, sus actividades y sus bienes. Precisamente por ello creó, y también esto debe figurar en la no tan pequeña historia tributaria, el Registro de bienes, rentas y contribuyentes. Fue la primera base de datos, vamos a llamarla así, de la Administración tributaria, y que permitió a la Hacienda empezar a independizarse un tanto de la información que le fluía tan solo de los contribuyentes. Y no podemos dejar de citar la muy fundamental Ley de 23 de marzo de 1906, creadora del Catastro.

Pero el gran caballo de batalla del Ministerio fue siempre, como antes dije, la información y la dotación de medios. Sin todo ello, los grandes cuerpos de funcionarios altamente cualificados, poco podían hacer. Y no solo eso, es sin duda la carencia de información propia suficiente, lo que condicionó durante mucho tiempo la propia estructura del sistema tributario.

Comprendo e incluso comparto la crítica constante que, desde el primer tercio del siglo XX, se hace por la doctrina a los impuestos de producto en perjuicio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que distribuyera mejor la carga tributaria entre todos los ciudadanos. Pero es que, hasta alcanzados los años setenta, mucho más no se podía hacer cuando solo se disponía de Registros de datos de confección manual y, cuando además, a la Administración le estaba vedado acceder a determinadas informaciones, como la bancaria.

Por esta razón, si bien todos los tributaristas estamos de acuerdo desde la perspectiva de los principios de justicia tributaria e igualdad con la crítica a los sistemas de determinación objetiva de bases a través de las evaluaciones globales y convenios con los contribuyentes establecidos en 1957, debe reconocerse que, con la Administración tributaria de que se disponía en la época, otra cosa no se podía hacer. A través de estas técnicas se logró, no obstante, implicar a los ciudadanos en lo que se llamó la colaboración social con la Administración tributaria, se pudo censar a los contribuyentes y sus actividades y, como consecuencia, aumentó espectacularmente la recaudación.

De momento perdía la justicia, pero se ganó mucho en eficiencia. Cuando a partir de 1970 empiezan a llegar los cambios tecnológicos, es decir los primeros ordenadores, la Hacienda española se coloca en la vanguardia de todas las Administraciones públicas, se informatiza y le empieza a fluir información que ya no procede solo de los contribuyentes y los vetustos registros y ficheros en papel. Con la fundamental Ley 50/77 llega el levantamiento del secreto bancario y el automático trasvase de información bancaria a la Hacienda, se refuerzan

las obligaciones de colaboración de terceros en orden a obtener información, se crea un, en aquel momento fundamental, Impuesto sobre el Patrimonio de tipo censal y se intenta estimular la conciencia fiscal de los ciudadanos mediante la introducción del delito fiscal. Más recientemente se potencia la colaboración entre Administraciones tributarias de distintos países y que está a punto de culminar con la aprobación en los próximos meses del protocolo patrocinado por la OCDE para el intercambio automático de datos bancarios entre todos los países signantes, que van a ser la mayoría. De esta forma, el talón de Aquiles de todas las reformas tributarias, que ha sido la ineficiencia de la Administración tributaria, muy bien dotada de medios humanos altamente cualificados, pero históricamente carente de medios materiales y de procedimientos administrativos adecuados, ha dejado de ser un problema para el sistema tributario. Tenemos hoy una magnífica Administración de Hacienda, con funcionarios de excelencia y con la mayor capacidad tecnológica que existe en toda la Administración pública española, aunque habrá que seguir manteniendo y mejorando tal capacidad de forma continuada. Pero ¡siempre hay un pero! esta Hacienda solo es capaz de afrontar el reto de la economía regular y de los incumplimientos más toscos, pero no respecto de la que campa al margen de la legalidad, es decir la economía sumergida y que, según la estimaciones más fiables, alcanza ¡nada menos! que el 20 % del Producto Interior Bruto.

Y aquí ya no es suficiente una buena Administración técnicamente capaz. Por mucho que la Administración sea capaz, solo un cambio en la conciencia fiscal y compromiso con la justicia por parte de los contribuyentes hará posible el cambio real, mucho más que cualquier reforma tributaria.

## 5. ¿Existe una recta conciencia fiscal en España?

¿Cómo es la conciencia fiscal española? Lo diré desde un principio: a mi juicio, mala. Evidentemente no hablo, sin más, de los incumplidores de las leyes tributarias. Estos los ha habido siempre en todo tiempo y lugar, los hay y los habrá. Y para la inevitable normalidad de estos casos, está previsto todo el aparato sancionador administrativo y penal. Hablo de algo más general y más preocupante: ¿Cómo es la actitud generalizada de la sociedad en relación a los impuestos?; al margen de las llamadas retóricas al buen comportamiento fiscal, cómo ve la sociedad, pero de verdad, al defraudador?. ¿Se ve como un tío grande al que de verdad se envidian, aunque no se diga, sus habilidades para ahorrarse impuestos, o como un individuo con un comportamiento ético y moral rechazable?

¿Somos conscientes de que el comportamiento fiscal antisocial y rechazable no es solo aquel que se viste con un buen número de ceros, sino también el que solo oculta, simplemente porque no está a su alcance ocultar más, unos pocos euros? Son, desde luego, preguntas incómodas pero que cada uno de nosotros, antes de mirar y señalar a otros, deberíamos plantearnos. ¿Quién no ha cobrado o pagado alguna vez en B? ¿Quién se atreve, en esta materia, a tirar la primera piedra contra los demás?

Pues bien, este pequeño examen de conciencia, me lleva a mí a la conclusión de que la conciencia fiscal española deja bastante que desear. Es más, creo que en los últimos tiempos las cosas han ido a peor. ¿Tiene fácil remedio? Mi opinión es que no. Al fin y al cabo, la pérdida de un buen sentido fiscal no es sino una manifestación más de la pérdida de un correcto cuadro de valores que hoy tiene adormecida a nuestra sociedad. Ciertamente podría alegarse, a modo de justificación, que ver el comportamiento fraudulento, como hemos visto y seguimos viendo en España, de personajes como un gobernador del Banco de España, un Director General de la Guardia Civil, de dos expresidentes autonómicos, de una expresidenta de un parlamento autonómico, de un exministro, de varios consejeros autonómicos, de sindicatos y algunas empresas aprovechándose del dinero público mientras las autoridades miraban y, aún miran, para otro lado y de tantos otros que podrían citarse aquí, es algo que desanima a cualquier contribuyente para cumplir con sus obligaciones tributarias. Ciertamente eso es así, pero no nos engañemos, no nos quedamos con fáciles y muy oportunistas coartadas morales. Porque el problema no son los autores de estos casos. Ellos no son unos extraterrestres ajenos a la forma de ser y pensar de nuestra sociedad. Todos estos autores con responsabilidades públicas o que habitan incluso en los alledaños de altas magistraturas del país, han salido de la sociedad misma y piensan como una muy buena parte de ella, que con frecuencia se conforma con decir *yo no robo a nadie y yo no mato*, como si solo de eso se tratara. El mal comportamiento fiscal es, entre otras cosas, la expresión de una sociedad abotargada por los ídolos modernos, póngase muchos o pocos ceros, y que no solo actúa mal por acción, sino también y, sobre todo, por omisión. Estas conductas hacen perder cantidades ingentes de recaudación perjudicando la justicia distributiva en el reparto de la carga tributaria, pues está claro que lo que uno no paga lo pagan los demás, que normalmente tienen menos capacidad económica. Es sorprendente observar cómo personas a las que su ética y su moral no les permitirían irse de un bar sin pagar un pincho de tortilla, luego no tienen inconveniente en pedirle al fontanero que les haga la factura sin IVA. Y todo esto ocu-

re porque en nuestro país desafiar y saltarse la ley, ya sea la Ley constitucional, la de Hacienda o la de Tráfico ha sido, de siempre, cuestión de la que presumir y deporte nacional. Y ocurre también porque en nuestra sociedad ha anidado la individualista idea, tan inconsciente como irresponsable, de que el daño solo se puede infligir a un individuo concreto con nombre y apellidos, de modo que nunca se puede causar a una entidad colectiva como la comunidad política y social que persigue objetivos de bienestar común. Solo cuando superemos esta errónea tesis estaremos en condiciones de mejorar nuestra débil conciencia fiscal, lo que es básico para que el sistema tributario funcione con equidad.

Por ello, los que nos dedicamos profesionalmente, como nos acontece a los universitarios, a servir a la sociedad elaborando ciencia y pensamiento, tenemos la obligación de aportar a la sociedad los parámetros éticos que contribuyan a su regeneración y con ello a la recuperación de una sana conciencia fiscal. Así pues, reformas tributarias para mejorar nuestro cuadro de tributos, sin duda. Pero esto de nada sirve, o sirve de muy poco, si no se reforma también nuestra conciencia fiscal, y ésta no se puede cambiar solo con nuevas leyes de reforma tributaria y persecución del fraude.

## 6. El deber moral de pagar tributos

Permítanme unos pocos minutos finales, para adentrarme algo en un tema conexo al anterior, pero que parte de una muy distinta óptica.

Si estuviéramos en una Universidad pública, con lo que acabo de decir habría concluido mi intervención. Pero estamos en una Universidad privada de inspiración católica. Ya en mi discurso de 21 de enero de 2004, con motivo de la festividad de Santo Tomás de Aquino, y titulado *Reflexiones sobre la Universidad Privada y de inspiración Católica* tuve ocasión de pronunciarme sobre el significado del adjetivo “católico” aplicado a una Universidad y sobre las obligaciones que, a mi juicio, ello comporta para el profesorado. Precisamente por ello, cuando, por ejemplo, hablo de la justicia tributaria a mis alumnos, no solo les hablo de la justicia tributaria que yo llamo civil, la que dimana de los criterios y principios constitucionales, sino que dedico una entera clase a explicarles la doctrina de la Iglesia Católica en esta materia. Así creo que contribuyo a su más completa formación. Y por la misma razón, considero que algo debo decir hoy también aquí sobre la materia y desde esta perspectiva.

Veamos, pues, muy brevemente, lo substancial de la postura doctrinal actual de la Iglesia Católica sobre el fraude fiscal. Postura incómoda, ya lo adelanto, pero de conocimiento necesario para quien se confiese católico.

Al principio de los tiempos, como casi todo, todo estuvo muy claro: dar al César lo que es del César y a Dios lo que es de Dios. Desde una óptica doctrinal es básico tener en cuenta la fundamental investigación del Profesor Pérez de Ayala sobre la doctrina moral de Santo Tomás en materia tributaria, vista desde una perspectiva actual. No puedo ahora entrar en esta temática, por lo que me remito a su trabajo. Me limitaré a la posición más reciente de la Iglesia Católica. El día 25 de junio de 1992, San Juan Pablo II aprobó el Catecismo de la Iglesia Católica a través de la Constitución apostólica *Fidei Depositum* y pedía a los pastores de la Iglesia que lo utilicen constantemente cuando realicen su misión de anunciar la Fe. Pues bien, en este texto que merecería el conocimiento por parte de todos los fieles y su enseñanza por parte de los llamados a ello, se hace una no muy larga pero muy precisa exégesis del escueto “no robarás” y en el punto 2.409 expresamente se hace alusión, entre otras muchas conductas, al fraude fiscal considerándolo moralmente ilícito y añadiendo, a modo de colofón, que “*infligir voluntariamente un daño a las propiedades privadas o públicas es contrario a la ley moral y exige reparación*”. Como se ve, no se anda el Catecismo con remilgos, rodeos ni matices. Y dado que el Catecismo no distingue, y siguiendo el brocardo latino, tampoco nosotros debemos hacer distinciones. Y tampoco hace falta que diga yo aquí, aunque realmente lo digo, que para el católico la violación de los mandamientos de la Ley de Dios es pecado. Hemos de reconocer, sin embargo, que la Iglesia y sus Ministros, a la hora de transmitir las enseñanzas de la fe no le han dedicado mucho tiempo a la obligación moral de pagar los impuestos. Al menos yo, jamás he oído que en una homilía se mencionara la cuestión. Y no estaría mal, por ejemplo, que todas las primaveras, a la vez que se recuerda la conveniencia de poner la cruz en la declaración del Impuesto sobre las Renta de las Personas Físicas, se recordara a los fieles que la obligación de pagar impuestos es una obligación moral que obliga en conciencia y que su contravención obliga a la confesión y a la reparación del daño causado. Tan claro es el Catecismo que nada más tengo que decir yo. No me cabe la menor duda de que si los fieles católicos incorporáramos a nuestra vida diaria las enseñanzas de la Iglesia, la ética civil en materia tributaria cambiaría no poco. He aquí, por tanto, un camino por recorrer con el que la Iglesia puede prestar un gran servicio a la sociedad civil, la cual vería un sistema tributario reforzado a causa de existir una mayor

y mejor conciencia fiscal tanto desde la perspectiva estrictamente civil como desde la perspectiva moral aportada por los católicos.

Y nada más, hasta aquí hemos llegado. No sé si mi intervención habrá conseguido suscitar algún interés entre ustedes, ya no digo apasionamiento, que sería algo excesivo para una materia como la tributaria. Pero si no fuera así, me consolaré pensar que, al menos, no les he aburrido en exceso, pues con el tiempo que me fue sugerido, casi he cumplido.

Que tengamos todos un feliz nuevo curso académico y muchas gracias por su atención.

## Bibliografía Básica

- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *El sistema fiscal en España*, Madrid 1974.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Evolución histórica del sistema fiscal español y líneas para su reforma*, Boletín de Estudios Económicos, nº 99, 1976.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Los impuestos de producto y la Administración tributaria*, Hacienda Pública española, nº 42-43, 1976.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Sistema tributario español y comparado*, Madrid, 1992.
- ARACIL FERNÁNDEZ, M. J.: *El profesor Flores de Lemus y los Estudios de Hacienda Pública en España*, Documento número 13/01 del Instituto de Estudios Fiscales, 2001.
- BALLESTEROS, P.: *La moral y la política fiscal. El pensamiento español en la teoría financiera*, Anales de Economía, vol. VII, nº 26, 1947.
- BALLESTEROS, P.: *La presión tributaria*, Revista de Derecho Privado, nº 384, 1949.
- BASO ANDREU, A.: *Un oscense dedicado a la cultura económica de España: el profesor Agustín Viñuales Pardo*, Revista del Instituto de Ciencias sociales del Instituto de Estudios Altoaragoneses, nº 61, 1967.
- BELTRÁN FLÓREZ L.: *Evolución histórica del sistema tributario español*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 65/66, 1966.
- BERNIS, E.: *La Hacienda española. Los impuestos en España, como son en otras Haciendas y como deberían ser en la nuestra*, reedición, Madrid, 1988, con prólogo del Profesor Fuentes Quintana.
- CARVAJO VASCO, D.: *Síntesis de la historia de las reformas tributarias españolas 1900-1976*. Madrid, 1990.
- CALVO ORTEGA, R.: *Medio siglo de Hacienda Municipal: del Estatuto al Proyecto de 1974*, Hacienda Pública Española, nº 35, 1975.

- CARBAJO VELASCO, D.: *Síntesis de la historia de las reformas tributarias españolas*. Monografías Instituto de Estudios Fiscales, nº 77, 1990.
- COMÍN COMÍN, F.: *Hacienda y Economía en la España Contemporánea (1800-1936)*. Madrid, 1989.
- COMÍN COMÍN, F.: *Las reformas tributarias en España*. Barcelona, 1990.
- CONDE FERNÁNDEZ-OLIVA, E. C.: *La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Boletín de Estudios Económicos, nº 99. 1976.
- DE MIGUEL, A.: *El gran Flores de Lemus*, Hacienda Pública española, nº 42-43, 1976.
- DE TOLEDO FREIRE, L.: *Reflexiones sobre el sistema tributario español*, Hacienda Pública española, nº 21, 1973.
- DEL MORAL RUIZ, J.: *Hacienda y sociedad en el trienio constitucional (1820-1823)*. Madrid, 1975.
- DEL MORAL RUIZ, J.: *La distribución de la carga tributaria durante la gestación de la reforma de 1845*, Centro de Estudios sociales del Valle de los Caídos, vol. III, 1975.
- DÍAZ MALLEDO, J.: *La equidad tributaria en el periodo 1900-1920*, Centro de Estudios sociales del Valle de los Caídos, vol. III.
- ESTAPÉ RODRÍGUEZ, F.: *La reforma de 1845*. Madrid, 1971.
- ESTAPÉ RODRÍGUEZ, F.: *Prólogo a la reedición de los Elementos de ciencia de la Hacienda* de Canga Arguelles, J., Madrid, 1961.
- FERNÁNDEZ NAVARRETE, D.: *La evolución histórica de la Contribución Territorial Rústica en Agricultura y sociedad*, nº 8, 1978.
- FLORES DE LEMUS, A.: *Dictamen emitido por la Comisión nombrada en 1 de Abril de 1927 acerca del Proyecto de Impuestos sobre Rentas y Ganancias*, Revista de Economía I-IV, 1955.
- FLORES DE LEMUS, A.: *Un dictamen esclarecedor*, Hacienda Pública española, nº 42-43, 1976.

- FONTANA, J.: *La Hacienda en la Historia de España, 1700-1931*, Madrid, 1980.
- FUENTES QUINTANA, E.: *Los principios de reparto de la carga tributaria en España*, Revista de Derecho Financiero y Tributario, nº 41.
- FUENTES QUINTANA, E.: *Los principios de la imposición española y los problemas de su reforma*. Discurso leído con ocasión del acto solemne de su recepción como Académico de Número de la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas. Madrid, 1975.
- FUENTES QUINTANA, E.: *La ideología en la reforma tributaria silenciosa en Común F, Las reformas tributarias en España*. Barcelona, 1990.
- GARCÍA MARTÍN, J. A. y FERNÁNDEZ MURO-ORTIZ, M. J.: *Historia del régimen tributario de la agricultura en España en Anales de Economía del CSIC*, 3.ª época, n.º12, 1971.
- GARZÓN PAREJA, M.: *Historia de la Hacienda Española*. Madrid, 1984.
- GOTA LOSADA, A. : *Antecedentes de la reforma fiscal de 1977*, Economistas Madrid, 1987.
- GOTA LOSADA, A.: *La eficacia administrativa y el reparto de la carga fiscal en El reparto de la carga fiscal*, Centro de Estudios Sociales del Valle de los Caídos, vol. III Madrid, 1975.
- GOROSPE OVIEDO, J. I.: *La ética fiscal del contribuyente*, Revista Técnica ARBA, Buenos Aires, 2011.
- HERNÁNDEZ ANDREU, J.: *Los orígenes de la fiscalidad en España: la reforma de Garay (1817-1818)*. Madrid, 2008.
- HERRERA MOLINA, P.: *Ética fiscal (de los principios a la práctica)*, en Diritto e pratica tributaria, 2006.
- LAGARES CALVO, M. J. *Flores de Lemus y el proyecto de Impuesto sobre las Rentas y Ganancias de 1926*, Hacienda Pública Española, nº 42/43, 1976.
- LÓPEZ-CUESTA DE EGOICHEAGA, T.: *Don Antonio Flores de Lemus y la Universidad de Oviedo*, Hacienda Pública Española, nº 42-43.
- MARTÍN NIÑO, J.: *La revolución de 1868*. Madrid, 1972.

- MARTÍNEZ MARTÍNEZ, D.: *La reforma de la imposición sobre la renta: un informe de 1976*. Madrid, 1979.
- MENÉNDEZ MORENO, A.: *La imposición sobre las rentas mixtas en el periodo histórico 1845-1957*, Civitas Revista española de Derecho Financiero 1982.
- MORENO BUENO, T.: *Breve crónica de un siglo de catastro en España (1906-2002)*, Crónica Tributaria, agosto de 2008.
- MURILLO FERROL, F. y GARCÍA LÓPEZ, J.: *Cambios sociales y evolución del sistema fiscal*, Centro de Estudios sociales del Valle de los Caídos, 1975, vol. II.
- NAVARRO RUBIO, M.: *Objetivos de la reforma tributaria*, en Boletín de Estudios Económicos, nº 63, 1964.
- PÉREZ DE AYALA J. L.: *La doctrina moral de Santo Tomás sobre los Impuestos y las obligaciones de pagarlos: valoración y significado desde una perspectiva actual*. Madrid, 2002.
- PORTILLO NAVARRO, M. J.: *Evolución del sistema impositivo español desde 1845 hasta la reforma silenciosa de Flores de Lemus*, Anales de la Universidad de Murcia 1997, nº 15.
- PORTILLO NAVARRO, M. J.: *Desde la Contribución de inmuebles, cultivo y ganadería hasta el Impuesto sobre bienes inmuebles. Evolución histórica, situación actual y perspectivas de futuro*, Documentos Instituto de Estudios Fiscales, nº 14/10, 2001.
- PRADOS ARRARTE, J.: *Mis recuerdos de Flores de Lemus*, Hacienda Pública Española, nº 42-43.
- RUEDA LÓPEZ, N.: *Evolución del sistema tributario en España*, 2012.
- SACCHETTO, C.: *Etica e fiscalita*, Diritto e pratica tributaria, 2006.
- SÁNCHEZ LISSEN, R.: *El profesor Fuentes Quintana ante tres momentos fundamentales de la Economía española*, Caixa de Galicia, 1997.
- SANTILLÁN, R. de: *Memorias 1815-1856. Editadas por Ana María Berazaluze*, Pamplona, 1960.

- SARDA, J., *La imposición sobre la Renta en España*, Moneda y Crédito, 1946.
- SOLE VILLALONGA G.: *La reforma fiscal de Villaverde, 1899-1900*. Madrid, 1976.
- SUÁREZ VERDAGUER, E.: *Las Memorias de Ramón de Santillán y su valor en la historiografía del siglo XIX*, Revista de Estudios Políticos, nº 107, 1959.
- TIPKE, K.: *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Madrid, 2002.
- TREBOLLE, J. y POMBO, J.: *El Impuesto español sobre rentas agrarias*, Tributación de las rentas agrarias. Madrid, 1975.
- VELARDE FUERTES, J.: *Antonio Flores de Lemus: las lejanas raíces*, Hacienda Pública española, nº 42-43.
- VELARDE FUERTES, J.: *Economistas españoles contemporáneos: primeros maestros*. Madrid, 1990.
- VELARDE FUERTES, J.: *Introducción a la historia del pensamiento económico español*, Madrid, 1974.
- VIÑUALES, A. de: *L'imposition des entreprises étrangères et nationales en Allemagne, en Espagne, aux Etats Unites d'Amérique*, France et dans le Royaume Uni, Sociedad de Naciones 1932 (loc. cit. FUENTES QUINTANA, E: *Hacienda Pública. Introducción y apéndice sobre la teoría especial del impuesto*. Curso 1967-68).

**Ernesto Lejeune Valcárcel** nació en Lugo en 1946. En 1970 se licenció en Derecho en la Universidad de Navarra, obteniendo en la misma Universidad en 1973 el Grado de Doctor. En 1977 ingresó por oposición en el Cuerpo de Profesores Adjuntos Numerarios de Universidad, tomando posesión de su plaza en la Facultad de Derecho de la Universidad del País Vasco. En 1984 ganó las oposiciones a la Cátedra de Derecho Financiero y Tributario de la Facultad de Derecho de San Sebastián, siendo desde entonces Director de su Departamento de Derecho Financiero y Tributario. Desde 2002 es Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad CEU San Pablo.

Ha dirigido trece tesis doctorales y ha dictado numerosas conferencias en el extranjero, principalmente en México, Brasil y Argentina. Es miembro de la *Asociación Española de Derecho Financiero*, de la *International Fiscal Association* y miembro de número de la *Academia Mexicana de Derecho Fiscal*. Ha participado en numerosos Congresos de la *International Fiscal Association* y del *Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario*, entre otros.

Es autor, junto con el profesor Dr. Eusebio González García, de un *Curso de Derecho Tributario* en dos volúmenes. Entre sus principales monografías se encuentra *Introducción al principio constitucional de igualdad tributaria* y *La anticipación de ingresos tributarios*. Ha publicado más de cuarenta artículos científicos en revistas especializadas nacionales y extranjeras.

Asimismo ejerce la Abogacía, con particular dedicación al Derecho Tributario Internacional.