REFORMAS TRIBUTARIAS, RENTAS AGRARIAS Y CONTRIBUCIÓN TERRITORIAL RÚSTICA DURANTE EL FRANQUISMO (1940 - 1977). UN EJEMPLO PARA PAÍSES EN DESARROLLO

Resumen: El objetivo del presente trabajo es el análisis de la flexibilidad tributaria de la Contribución Territorial rústica con y su comparación con el obtenido por el sistema fiscal español durante la etapa franquista, atendiendo a las reformas tributarias realizadas y la presión fiscal agraria. Podemos afirmar que la flexibilidad tributaria de la Contribución Territorial Rústica fue superior a la de los impuestos directos para el período 1940-1957, habiéndose perdido en el resto de años la posibilidad de establecer un impuesto acorde con el crecimiento económico, en línea con otros estudios que analizaron esta etapa. Este trabajo puede servir para países en desarrollo, pues las políticas fiscales basadas en impuestos de producto o reales que gravan la tierra se agotan cuando los países dejan de depender principalmente de las rentas agrarias.

Palabras clave: Contribución Territorial Rústica, flexibilidad tributaria, presión fiscal, renta agraria.

THE AGRICULTURAL INCOME EVOLUTION AND THE TERRITORIAL CONTRIBUTION DURING THE FRANCO ERA (1940-1977). AN EXAMPLE FOR DEVELOPING COUNTRIES

Abstract:
The objective of this work is the analysis of tax flexibility coefficient land tax with respect to the primary GDP and your comparison with that obtained by the Spanish tax system during the Franco era. For this case, we can affirm that the tax flexibility of the land tax was higher than that of direct taxes for the period 1940-1957, and was lost in the rest of years the possibility of establishing a tax in line with the economic growth that occurred in the sixties. This work can serve for countries on process of development.

Keywords: Tax reform, Land tax, tax flexibility, tax burden, agricultural income.

JEL: N34, Q18, H22, H71

1. INTRODUCCIÓN

La Contribución Territorial Rústica fue un elemento recaudatorio importante desde su creación en 1845 como Contribución de inmuebles, cultivo y ganadería, si bien fue perdiendo importancia a lo largo de los años hasta la reforma tributaria de 1978 que se convierte en tributo local, fruto de numerosas circunstancias. En este trabajo nos centramos en la etapa franquista y la evolución de este tributo en el contexto del sistema fiscal español mediante el análisis del coeficiente de flexibilidad tributaria.

Con frecuencia, se han realizado trabajos relacionados con la Contribución territorial rústica y su desarrollo a lo largo de los años, incluida la etapa que va desde 1940 hasta 1977, desde diferentes perspectivas - García (1959), Martín (2006), González (1979), Comín (2002) o Martorell y Comín (2008) por citar algunos ejemplos - en el contexto del análisis del sistema impositivo español (Acosta, 1964) - considerando la suficiencia del mismo, la cual está relacionada, en última instancia, con las decisiones de gasto. Sin embargo, existe un factor que ha sido menos analizado y es el referido a la flexibilidad tributaria de esta Contribución a lo largo del período franquista, la cual está relacionada con la capacidad del sistema fiscal de adaptar el nivel de recaudación a las variaciones de la actividad económica y viene determinada por la relación entre la recaudación impositiva y el crecimiento económico. La recaudación tributaria viene influida a su vez, entre otros factores, por las reformas fiscales realizadas y, por ello, necesitamos conocer el contexto tributario en el período considerado, para lo cual realizamos un análisis de las reformas tributarias desarrolladas y de su incidencia en la Contribución territorial rústica. Asimismo, la mayor o menor recaudación tributaria incide en el crecimiento económico, por lo que es necesario considerar esta cuestión, que abordamos a lo largo del presente trabajo mediante diferentes análisis del coeficiente de flexibilidad tributaria, para el sistema fiscal español en general y, más concretamente, para la Contribución territorial rústica y así poder afirmar o no que la reducción en la recaudación por este tributo estuvo condicionada por la evolución del sector primario en la economía española.

Para ello, hemos dividido el presente trabajo del siguiente modo. En primer lugar, se desarrolla el marco teórico en el cual se revisan las reformas tributarias realizadas a lo largo de estos casi cuarenta años y su incidencia en la Contribución Territorial Rústica (CTR). En segundo lugar, se analiza la relación entre la Contribución territorial rústica y el crecimiento de la economía española en general y del sector primario en particular,

procediendo al cálculo de los coeficientes de flexibilidad tributaria correspondientes y, por último, se realizan una serie de conclusiones acerca del trabajo realizado.

2. LAS REFORMAS TRIBUTARIAS DURANTE LA ETAPA FRANQUISTA Y SU INCIDENCIA EN LA CTR

En España se realizaron tres reformas tributarias durante la etapa franquista. Así, distinguimos un primer período que va desde 1940 hasta 1957, pues en el primero de estos años se lleva a cabo la reforma tributaria realizada por José Larraz y en 1957 se realizan una nueva reforma fiscal por Navarro Rubio. Un segundo período es el que va desde 1957 hasta 1977, pues en 1964 se realiza una nueva reforma tributaria por el mismo Ministro que en 1957, pero la mayoría de autores coinciden en que la principal aportación de la misma fue la "sistematización" del sistema tributario (Carbajo, 1990; Aspichueta, 1964; Comín, 1993), aunque en 1964, en lo que a Contribución Territorial Rústica se refiere, se realizaron modificaciones legislativas importantes.

Centrados, por tanto, en la etapa franquista y las reformas tributarias realizadas durante ese período, analizaremos, en primer lugar, la reforma tributaria de 1940, realizada siendo Ministro de Hacienda José Larraz, y sus efectos sobre la Contribución territorial rústica.

2.1. La reforma Larraz: luces y sombras. Incidencia en la Contribución Territorial Rústica

Con anterioridad a la reforma tributaria de 1940 hubo dos reformas en nuestro sistema impositivo ampliamente reconocidas como tales por tratarse de modificaciones sustanciales e integrales de la fiscalidad en España: 1) la llevada a cabo en 1845, que supuso la implantación del primer sistema fiscal estatal unificado en nuestro país - véase, entre otros, Fontana (1977 y 1980), Del Moral (1975), Comín (1989), Martín (1972) o Estapé (1971), que analizan esta reforma - creándose la Contribución de inmuebles, cultivo y ganadería que, más adelante, a finales del siglo XIX, daría lugar, tras su escisión, a la Contribución territorial rústica y a la Contribución territorial urbana y 2) la reforma llevada a cabo por Fernández Villaverde en 1900 - estudiada, entre otros, por Menéndez (1982), Albiñana (1974a, 1974b), Acosta (1964), Beltrán (1966), Comín (1989) o la Tesis Doctoral de Solé (1967) -, que planteó una reestructuración de los impuestos vigentes y el desarrollo de otros nuevos. Entre ambas reformas, en el período que va desde 1900 hasta 1940, cabe situar lo que se ha denominado «reforma tributaria silenciosa» llevada a cabo por el profesor Flores de Lemus, cuya aportación más

importante fue la creación de la Contribución sobre la Renta en 1932. La figura de este profesor ha sido ampliamente analizada en la literatura - véase, a modo de ejemplo, Fuentes- Quintana, (1990), Carande (1976) o Lagares (1976) - debido, principalmente, a lo avanzado de las ideas que pretendía desarrollar en este período, materializadas principalmente en memorias y el asesoramiento a los responsables del Ministerio de Hacienda de la época.

Tras la guerra civil española, la insuficiencia del sistema fiscal para hacer frente a las necesidades financieras del Estado había quedado de manifiesto, por lo que se hacía necesaria una nueva reforma fiscal para adecuar las arcas del Estado a sus necesidades. Esta reforma se realizó a través de la Ley de 16 de diciembre de 1940, siendo Ministro de Hacienda J. Larraz, el cual cesó de su cargo el 19 de marzo de 1941, por lo que su corta estancia en el Ministerio no ayudó precisamente a la materialización y ampliación de la reforma fiscal que se pretendía llevar a cabo en esta ocasión.

La Ley de 16 de diciembre de 1940 perseguía una serie de objetivos que podemos sintetizar en los siguientes: la revisión de las riquezas que no tributaban en ese momento - bien fuera por el ocultamiento o bien por el fraude generalizado -, la dotación a los impuestos sobre la renta y sucesiones de progresividad y el apoyo a la imposición indirecta para conseguir el tan ansiado incremento de la recaudación impositiva. Para ello, la reforma realizó modificaciones en prácticamente todos los impuestos, excepto el Canon de superficie de minas y la Renta de Aduanas.

En este contexto, la elevación generalizada de los tipos de gravamen en los impuestos directos y el necesario pero insuficiente reforzamiento de los medios de comprobación e investigación supusieron, en opinión de Fuentes Quintana (1990) una situación de partida desde la cual podía preverse un aumento generalizado del fraude.

Una de las cuestiones de influencia en el cese de Larraz al año siguiente de aprobarse la reforma de 1940 fue la referida a los cambios que se realizaron en las Contribuciones territoriales rústica y urbana, algunas de las cuales fueron derogadas al año de su entrada en vigor. Las modificaciones realizadas en la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria supusieron la elevación de las bases tributarias - pues no olvidemos, tal y como manifestaba Albiñana (1974b) que los impuestos y, en consecuencia, los sistemas impositivos son lo que sus bases imponibles son capaces de representar - y se revisaron las valoraciones, puesto que era uno de los impuestos en los que el fraude estaba más

generalizado[1] y para paliar esta situación, a través de la Ley de 16 de diciembre de 1940, se elevaron considerablemente los líquidos imponibles de la riqueza rústica[2], excepto para algunos pueblos, algunas fincas y los pueblos de la provincia de Guipúzcoa cuyos amillaramientos se aprobaron en 1939, así como aquellos que pudieran acogerse a las normas dictadas por el Ministerio de Hacienda, otorgando, numerosas desigualdades en cuanto a la elevación de los líquidos imponibles y los efectos posteriores en la carga tributaria de los contribuyentes.

Sin embargo, en 1941 se dictó la Ley de 26 de septiembre que modificaba considerablemente el ordenamiento establecido en 1940 e incluso en algunas partes se le dio retroactividad a la misma con medidas que pretendían la fijación de cifras globales de riqueza rústica y pecuaria así como de los coeficientes correctores que se deberían aplicar a las valoraciones catastrales.

Fruto de todos los problemas que había generado la reforma fiscal de 1940, la Ley de 26 de septiembre de 1941 supuso la confirmación de los regímenes de amillaramiento y catastro.

El servicio general de amillaramiento tenía como fin la investigación, comprobación y señalamiento de las bases de riqueza dentro de los sistemas de Amillaramiento y Registro Fiscal, mientras que el Servicio de Catastro atendía a la conservación y mejora progresiva de los Avances y Catastros parcelarios en vigor, extendiendo su acción a aquellas localidades en que, a juicio del Ministerio de Hacienda, lo aconsejen razones fiscales, económicas o sociales.

La Ley de 26 de septiembre de 1941 fue apoyada ese mismo año por normativa referida a la reorganización de los Servicios catastrales de la riqueza rústica atendiendo a la conservación de avances y catastros parcelarios y a la formación de nuevos catastros. En palabras de Albiñana (1976, p: 724) esta ley sirvió "para introducir técnicas evaluatorias inútiles en la medición de las capacidades económicas individuales y, desde luego, de las explotaciones agrarias de mayor dimensión".

---

[1] En este sentido, el Preámbulo de la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre no podía ser más esclarecedor: "Ejemplos típicos de grande ocultación fiscal surgen al considerar las cifras relativas a la Contribución Rústica (...). De 12.000 millones de pesetas que ascendía antes del Movimiento la producción anual agro-pecuaria, la insuficiente valoración de las bases hacía que el Erario recogiera por vía contributiva alrededor de 230 millones de pesetas, a pesar de lo elevado de los tipos impositivos. (...). De ahí que a lo largo del siguiente texto se advierta la vigorización eficiente de los medios de investigación y comprobación al servicio del Fisco. Sin perjuicio de corregir inmediatamente los valores de las bases rústicas para el año 1941, se adoptan las medidas necesarias para sacudir el anquilosamiento de los amillaramientos que cubren la mitad del solar español y para poner justicia distributiva en el reparto interprovincial de la carga que ha permanecido inerte a través de los años, con indiferencia absoluta ante la evolución del mapa agropecuario del país"

[2] En concreto, las proporciones fueron: Amillaramientos de la primera sección: 77%, amillaramientos de la segunda sección: 110% y avances catastrales y Registro Fiscal: 26%.

La Ley de 26 de septiembre de 1941 modificaba, por tanto, el ordenamiento que se había establecido en 1940 y se aprueba a los cuatro meses del cese de D. José Larraz, - sin estruendo, imposible en la época, como manifiesta Albiñana (1976) - en cuyo cese tuvo bastante que ver la Contribución Territorial rústica y Pecuaria y la actitud conservadora del Ministerio de Hacienda (un análisis detallado de los motivos del cese en: Albiñana, 1987 y Fernández, 1978)

Habiendo quedado de manifiesto la necesidad de adecuar la base imponible del tributo, la consecuencia lógica podría haber sido la mejora técnica de la misma. Sin embargo, el camino recorrido fue bien diferente, con diferentes normativas que establecieron y posteriormente modificaron recargos transitorios, y, nuevamente, las necesidades de aumento de la recaudación se cubrieron por la vía del establecimiento de los recargos en vez de hacerlo mediante la ampliación de las bases, aunque este nuevo recargo conviviría con la creación de nuevos mínimos exentos (mediante la Ley de 23 de diciembre de 1948).

Como podemos comprobar, las modificaciones fiscales referidas a la Contribución territorial rústica fueron frecuentes a lo largo del período que estamos analizando, lo cual tuvo su influencia en las cifras recaudatorias, tal y como comprobaremos posteriormente.

Con posterioridad, las reformas tributarias realizadas por Navarro Rubio en 1957 y en 1964 incidieron considerablemente en el sistema fiscal español y en los resultados recaudatorios, incluida la Contribución territorial rústica, tal y como exponemos a continuación.

2.2. Las reformas tributarias de Navarro Rubio y sus efectos en la Contribución Territorial Rústica

La Ley de 26 de diciembre de 1957 surge, entre otras causas, de la necesidad de, por un lado, adecuar los ingresos a los gastos públicos de esta etapa y por otro, acomodar el sistema tributario a la situación económica de nuestro país, ubicado en un contexto de necesidad de una nueva política económica para superar el estancamiento de nuestra economía. Además, el Plan de Estabilización de 1959 (Fuentes-Quintana, 1984) se empezaba a gestar y era necesaria una nueva estructura tributaria para acomodar el sistema impositivo vigente que ya había dado numerosas muestras de decrepitud .

No obstante, hay autores como Albiñana (1958) que sostienen que la utilización del término reforma tributaria para la remodelación impositiva que se realizó en 1957 parece un término muy ambicioso, puesto que la mayoría de los preceptos de la ley se refieren a los convenios y a las evaluaciones globales de bases imponibles, elementos que

adquirieron una gran importancia en la vida tributaria española (Ferreiro, 1991), si bien, en opinión de Fuentes- Quintana (1961), la incidencia sobre la técnica y la equidad fue bien distinta. Además, en opinión de Albiñana (1976), la situación económica del país habría permitido una reforma material más sustantiva.

La reforma tributaria llevada a cabo por el ministro de Hacienda Navarro Rubio, contempló una serie de aspectos importantes, que van a influir notablemente en la recaudación. El Ministro, en el discurso pronunciado ante las Cortes el 21 de diciembre de 1957, realiza una exposición tanto de la reforma tributaria que pretende llevar a cabo, como de las ideas que inspiran el cambio fiscal, utilizando para ello instrumentos de gestión con los que conseguir una mayor justicia y eficacia en la recaudación de impuestos con el propósito de disminuir lo que denomina *presión fiscal indirecta,* definiéndola como la suma de los gastos y molestias que ocasiona al contribuyente la gestión de la Hacienda Pública y, estableciendo para ello, un sistema de bases objetivas que es la modificación más profunda que se establece en el sistema impositivo.

Por tanto, 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. También pueden determinarse en función de estudios económicos, como muestreos estadísticos o estudios sobre consumo, todos ellos datos objetivos que no están basados en las declaraciones de cada sujeto pasivo. 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. Con el régimen de evaluación global de bases imponibles, se dispuso, que las cifras, determinadas mediante este procedimiento de evaluación global, de la cuota por beneficios del Impuesto Industrial y del Impuesto sobre Rendimientos del Trabajo Personal, se estimarían por igual cuantía en el Impuesto personal, por lo que se inicia la quiebra de la estimación directa al ordenar que fueran trasladadas al Impuesto sobre la Renta las cifras de ingresos y beneficios estimadas mediante evaluación global.

El carácter contractual de evaluaciones y convenios facilita la labor de la Hacienda, ya que permite determinar la deuda tributaria de muchos contribuyentes y reducir de forma notoria la presión fiscal indirecta, puesto que el obligado tributario 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, el problema que fácilmente se puede entrever es el del alejamiento entre bases satisfechas por el contribuyente y obligaciones tributarias reales (Fuentes-Quintana, 1961). Sin embargo, dada la precariedad de medios de la Administración Tributaria en la época, este sistema de evaluación global de bases imponibles fue la clave del éxito recaudatorio de la reforma de 1957.

La Ley de 26 de diciembre de ese mismo año, introdujo algunas modificaciones en la Contribución territorial rústica, configurándose como un tributo complementario, real y objetivo. En concreto, la Ley de Reforma de 1957 en sus artículos 40 a 43, establece un gravamen complementario sobre el líquido imponible de las grandes fincas, que fue revisado mediante la aplicación de coeficientes de corrección establecidos por el Ministerio de Hacienda. Se trataba de un impuesto sobre la renta de las grandes explotaciones agrícolas con riquezas imponibles superiores a 170.000 pesetas, situadas en el mismo término municipal o en varios, siempre que integraran una sola finca o limiten unas con otras y pertenezcan a un solo contribuyente, bien fuera éste persona física o jurídica.

Si se daban estos tres requisitos mencionados, se producía la revisión de la riqueza imponible y se originaba el gravamen complementario por Contribución Territorial Rústica y el tributo recaía sobre la riqueza imponible revisada. La determinación de la base imponible se llevaba a cabo mediante la aplicación al líquido imponible de los coeficientes de corrección que establecía el Ministerio de Hacienda, teniendo en cuenta los factores que influyen en la producción de cultivos, alteraciones de precios y costes y el resultado de la última cosecha.

Estos coeficientes eran revisables anualmente a través de Órdenes Ministeriales. Sin embargo, tal y como manifiesta Vicente-Arche (1961), el elevado margen que establecía la Administración tributaria para la concreta reglamentación del tributo, abría el camino a la arbitrariedad en las actuaciones inspectoras para la fijación de los coeficientes correctores necesarios para la determinación de la base imponible, vulnerando de este modo el principio de legalidad. En esta misma Ley se autorizaba al Ministerio de Hacienda a la revisión anual de los líquidos imponibles que serían gravados en esa parte adicional al 17,5 por cien y la justificación de la Ley era, principalmente, la protección estatal de ciertos cultivos como el trigo que se beneficiaban de los precios políticos que favorecían especialmente a las grandes propiedades, manteniéndose este recargo adicional hasta la reforma tributaria de 1964.

Por tanto, la reforma tributaria de 1957 supuso un éxito recaudatorio inmediato, gracias principalmente a los convenios y las evaluaciones globales, aunque estos logros se consiguieron, según Sáinz de Bujanda (1958) quebrando el principio de legalidad y la perfección del sistema impositivo, lo que supuso el mantenimiento de un sistema fiscal que distribuía la carga fiscal de manera regresiva, fruto entre otros factores, según Gota (1975), del gran aumento de la capacidad comprobadora de la inspección tributaria, puesto que era posible fijar los ingresos de todos los que ejercieran la misma profesión en una provincia o las bases de un grupo de industriales o comerciales, mediante una breve reunión en el seno de una junta de evaluación global.

Sin embargo, la imposición indirecta es la que aumenta considerablemente su recaudación, llegando a disminuir sensiblemente el déficit del Estado, por lo que la reforma de 1957 supone un éxito recaudatorio desde el punto de vista de este tipo de imposición. Los impuestos directos también aumentan, pero no en la misma cuantía que los impuestos indirectos, al menos en la primera parte del período considerado.

Si bien la reforma tributaria de 1957 facilitó en un primer momento el aumento de la recaudación impositiva, posteriormente, tras la expansión económica producida en nuestro país en la década de los sesenta, este sistema supuso cerrar la posibilidad de obtener una recaudación impositiva acorde con el crecimiento de la renta en ese período, en especial a través de los excedentes empresariales que, tributando por estimación directa en vez de por estimación objetiva, hubieran podido suponer una mayor aportación a las arcas del Estado.

Por tanto, el éxito recaudatorio atribuido en un primer momento a esta reforma tributaria se produce fundamentalmente como consecuencia de la precariedad de medios de la Administración Tributaria que tenía controlados a un gran grupo de contribuyentes que, de otro modo, no hubiera podido tener bajo su control, pues la estimación objetiva de bases imponibles no es el método adecuado para medir la capacidad de pago del sujeto pasivo; más bien, sería un sistema de determinación directa de bases imponibles el que podría estar acorde con este principio esencial en un sistema tributario.

Tras los resultados recaudatorios obtenidos con la reforma de 1957, en el seno del Ministerio de Hacienda, se planteó la posibilidad de realizar una modificación de fondo de los distintos tributos para que se adecuaran a las exigencias de la economía española sin poner en peligro las cifras de recaudación. Así, en el verano de 1963 se empieza a gestar una nueva reforma tributaria, cuando el Gobierno envía a distintos organismos un informe sobre la futura reforma tributaria y Navarro (1964) considera oportuna una nueva reforma fiscal, opinión no compartida por Comín (1993), que considera que supuso un lastre para el

crecimiento económico español de los años sesenta y, en este sentido también se manifiesta Gota (1975) - en una opinión que compartimos - afirmando que la extensión de los métodos objetivos tras la reforma de 1964 fue una consecuencia de la incapacidad comprobadora de la Administración española ante el desarrollo económico que se estaba produciendo. Esta reforma pretendía, entre otros aspectos, la consecución de una mayor «sistematización» del sistema impositivo, si bien, en opinión de Carbajo (1990), este objetivo se cumplió relativamente, en tanto que en algunos impuestos, con el del Lujo, coexistían una gran diversidad de elementos.

Para poder contextualizar el alcance de la reforma es necesario considerar que, en términos recaudatorios, en esta etapa la imposición de producto es la que más participación tiene en la recaudación por impuestos directos. Por eso, aunque se defiende como uno de los objetivos de la reforma, la personalización del sistema impositivo, esto no se realiza descuidando los impuestos reales, sino que se parte de la configuración previa y con carácter transitorio de la Contribución Territorial Rústica, la Contribución Territorial Urbana, el Impuesto Industrial y los Impuestos sobre el Trabajo Personal y sobre las Rentas del Capital, como ingresos a cuenta de los generales sobre la renta total de las personas físicas o de las sociedades y demás entidades jurídicas.

La Ley 41/1964, de 11 de junio, de reforma del sistema fiscal español y el texto refundido sobre la Contribución Territorial Rústica introdujeron una serie de notables modificaciones que la diferenciaron de las anteriores, centradas en la actualización de datos catastrales (Fernández, 1978). Así, con algunas modificaciones a lo largo de los años, en 1964, tras la nueva reforma fiscal, en la Contribución territorial rústica, se crean dos gravámenes dentro de la misma: uno fijo, sobre las rentas que correspondan a la propiedad o posesión de los bienes que estuviesen sujetos a la Contribución y otro proporcional, que recaía sobre los rendimientos de las explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, pretendiendo así superar la rigidez existente para la determinación de la base y configurándola como una tributación paralela a la que existe sobre beneficios en el impuesto industrial, lo cual permite incorporar dos conceptos importantes: a) compensación de pérdidas que se produzcan en la explotación agraria (esto supone una ventaja, ya que dichas pérdidas pueden compensarse reduciendo el Impuesto General sobre la Renta, al pasar a ser la Contribución Rústica un impuesto a cuenta de aquélla) y b) la posibilidad de reducir hasta en un 50% la Contribución (en la medida en que se destinen fondos a la dotación de inversión y a mejoras de cualquier naturaleza, tal como explicita la Ley). Además, para la fijación de la base, adopta el criterio de la fijación de módulos por zonas o comarcas,

buscando el acuerdo de los representantes de los contribuyentes o la decisión de jurados tributarios, lo que permite la fijación homogénea de los rendimientos de cada explotación. Estos módulos también servirían para revisar las estimaciones catastrales de la riqueza imponible, pero ello supone prescindir de las valoraciones catastrales que con tanto esfuerzo se habían ido desarrollando a lo largo de los años, por lo que las diferencias entre la estimación objetiva y los datos catastrales fueron uno de los problemas para la determinación de la base (Fernández, 1978). Otras modificaciones que se realizan son la elevación del mínimo exento de 200 a 5.000 pesetas y la revisión de los tipos imponibles que, al acumularse en ocasiones con algunos recargos y exacciones, elevan la cuota tributaria a cantidades superiores a la riqueza imponible para algunos casos. Para resolver esta situación, la Ley prevé que en cuanto se produzca la primera revisión se proceda a una reducción de los tipos. Asimismo, se racionaliza el impuesto en relación a las explotaciones ganaderas y forestales, al tenerse en cuenta el carácter cíclico de su producción. Según Fernández (1978), la diferenciación entre cuota fija y cuota variable pretendía someter a un mayor gravamen a las grandes fincas.

Por tanto, los impuestos reales, tales 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. Para el cálculo se procedía de la siguiente forma: Si una persona física estaba obligada a contribuir por la Contribución Territorial Urbana y/o la Contribución territorial Rústica procedía a su pago y, posteriormente, para calcular la renta, en el Impuesto General sobre la Renta, se tenía en cuenta la renta global del contribuyente (aunque ya se hubiera tributado por parte de ella), se aplicaba el tipo de gravamen y de la cuota resultante se deducían la cuota ya pagada por los impuestos reales. Si la cuota resultaba negativa como consecuencia de las deducciones practicadas en el Impuesto General sobre la Renta, no se devolvía la parte pagada por los impuestos de producto, ya que esta se consideraba la imposición mínima. Esto se hizo para no tener problemas con la cifra de recaudación y que no se pudiera ver mermada como consecuencia del establecimiento de la imposición personal y de este modo -como manifiesta Ferreiro (1991) - se pusieron en peligro los principios de la imposición personal, pero no las cifras de recaudación.

El establecimiento de una cuota proporcional no funcionó por varios motivos (Fernández, 1978). En primer lugar, porque de la definición de la Ley se desprendía que técnicamente

el beneficio fiscal que se pretendía gravar era superior al beneficio económico, con el consiguiente aumento de la defraudación tributaria. En segundo lugar, las diferencias que pudieran existir entre la estimación objetiva y el beneficio real. Por último, las Junta mixtas que se establecieron para la colaboración social no funcionaron adecuadamente. Con todas estas dificultades, la recaudación tributaria resultó afectada, tal y como veremos con posterioridad. Ante esta situación, en 1969 se realizó un proyecto de modificación de la normativa existente que no prosperó y que pretendía mejorar y simplificar la situación existente,

Todas estas modificaciones y las que se realizaron a lo largo de la década de los sesenta y setenta antes de la nueva reforma tributaria, incidieron en la recaudación por este tributo, lo cual tuvo su reflejo en la aportación de este impuesto a las arcas públicas y su contribución al crecimiento económico estuvo directamente relacionada con la flexibilidad del tributo ante los cambios en la economía española, tal y como veremos a continuación.

3. LA RELACIÓN ENTRE LA CONTRIBUCIÓN TERRITORIAL RÚSTICA Y EL CRECIMIENTO DE LA ECONOMÍA ESPAÑOLA

A principios de los años cuarenta, España se encuentra dentro de un marco socio-político de plena autarquía, con un aislamiento exterior impuesto y con una guerra civil prácticamente finalizada hacia escaso tiempo. Desde 1939 a 1959 se realiza en España una política autárquica, cuando, el resto del mundo liberalizaba su economía (Garzón, 1984), con una población que vivía mayoritariamente en municipios de menos de 15.000 habitantes y con carencias básicas de supervivencia (Paredes, 1947). Esta década de los años cuarenta se define por García Delgado (1990) como un período enmarcado entre el estancamiento del primer franquismo y los impulsos de la economía española antes del Plan de Estabilización y con una recuperación económica tras la guerra civil más lenta que la de los países europeos inmersos en la guerra mundial, lo cual se pone de manifiesto a través del índice de producción industrial y su evolución (García, 1988, refiriéndose al índice elaborado por Carreras, 1984) y este estancamiento de la primera etapa franquista acaba rompiéndose por el punto más débil, la balanza de pagos (Garzón, 1984). Una vez comenzada la década de los cincuenta, desde 1951 hasta 1956 se inicia, tal y como manifiesta Clavera et al (1978), un proceso de transformación económica y social que irá desarrollándose, con ciertos altibajos, hasta culminar en 1959 con el Plan de estabilización.

Mientras, desde el punto de vista hacendístico, Fuentes-Quintana (1990) considera la década 1941-1951 como una de las peores de la historia de la Hacienda española. Para poder contextualizar mejor lo ocurrido, debemos considerar que en esta etapa entre reformas tributarias, desde 1940 a 1957 la elevación generalizada de los tipos de gravamen fue una constante (Petit, 1967) para conseguir un aumento de la presión fiscal, tal y como establecía el preámbulo de la Ley de reforma de 1940 (sin embargo, la presión fiscal pasó solamente del 7,13 por cien en 1940 al 8,19 por cien en 1957), mediante la elevación de tipos impositivos sin incidir en un elemento esencial como es la ampliación de las bases imponibles, que permanecieron anquilosadas y que podrían haber contribuido al establecimiento de un sistema fiscal más equitativo. En efecto, en el caso de los impuestos catastrales, con bases fijas, un incremento de los tipos impositivos llevaría a un incremento de la recaudación, en el caso en el que la fuente impositiva estaba controlada, también se conseguiría un aumento recaudatorio, pero si el impuesto era de base variable, ésta se reducía para compensar el incremento de los tipos de gravamen. Esta situación provocó numerosos problemas entre el contribuyente y la Administración, lo cual se tradujo en una mayor defraudación tributaria (Albiñana, 1987).

Ante esta situación, la reforma tributaria realizada en 1957 pretendía, principalmente, un incremento de los ingresos, y como consecuencia, la suficiencia presupuestaria y fue conseguida fundamentalmente gracias al crecimiento de los impuestos indirectos (Petit, 1967). En efecto, mientras que en 1957 la recaudación por impuestos directos era de 18.813 millones de pesetas, en 1964 se había elevado hasta 35.163,8 millones - un crecimiento del 86,9 por cien - y la recaudación por impuestos indirectos que había sido de 19.692 millones en 1957 se había incrementado hasta 72.535 millones en 1964, un crecimiento del 268,3 por cien.

Sin embargo, el sistema de evaluaciones globales instaurado tras la reforma de 1957 que ha sido considerado como un éxito recaudatorio no es considerado como tal por todos los autores. Así, Subirats (1990) considera que la evaluación global supuso un perjuicio para nuestra economía, en tanto que dichas bases no estaban relacionadas con la evolución de la economía española, pues las bases imponibles no se fijaban según niveles de rentas o consumos y, además, la Administración no rebajó las bases globales en años de depresión ni tampoco las elevó en épocas de expansión.

Un aspecto socioeconómico de primer nivel a finales de los años cincuenta - y que es necesario considerar pues afectaba a la economía y a la recaudación impositiva - fue la

aprobación del Plan de Estabilización de 1959, que supuso un cambio muy importante en la política económica (Fuentes-Quintana, 1984), cuyos fines últimos (Garzón, 1984) fueron la consecución de una mayor integración con otras economías, lograr el equilibrio interno y restablecer el equilibrio de la balanza de pagos. Sus efectos fueron más inmediatos de lo que inicialmente estaba previsto, lo cual se puso de manifiesto, entre otros, mediante la ganancia de importantes márgenes de productividad, gracias a la facilidad para asimilar impactos positivos exteriores (García, 1990).

Durante la etapa de los años sesenta, la economía española tuvo una importante expansión económica que supuso una gran transformación económica y un aumento de la recaudación impositiva, si bien un sistema impositivo basado en la renta y el consumo nacional hubiera supuesto una mejora considerable de estas cifras y aunque en la etapa en la que fue ministro García Luque hubo, en opinión de Albiñana (1987) una gran voluntad de cambios jurídicos para la personalización del sistema fiscal español, no vino acompañada de las medidas normativas y de organización necesarias para llevarla a cabo.

Ante esta situación en los inicios de la década de los setenta se desarrollan unos estudios con gran trascendencia posterior en el desarrollo tributario de nuestro país. El primero de ellos, en 1973, es el «Informe sobre el sistema tributario español», denominado «Libro Verde» (octubre de 1973), que no llegó a realizarse , aunque sirvió, junto con el «Libro Blanco» (junio de 1976) - elaborado casi por el mismo equipo que el «Libro Verde» - como guía para la reforma de 1977. Ambos libros, Verde y Blanco, están inspirados en la Teoría de la Imposición Equitativa en sus últimas tendencias.

En este contexto económico brevemente analizado, la recaudación impositiva crece considerablemente los primeros años tras la reforma tributaria realizada por Larraz, pero pronto empieza a manifestar signos de debilidad - probablemente influido por las modificaciones normativas que dejaron sin efecto rápidamente algunas de las medidas contempladas en la Ley de reforma fiscal - y en 1945, la recaudación disminuye con respecto al año anterior, para seguir creciendo durante el resto del período, hasta tasas del 23,2 por cien en 1952 y continuar con crecimientos de dos dígitos hasta el final del período, presentando desde 1952 hasta 1957 crecimientos por encima del PIB_{cf} en cuatro de los seis años analizados. Mientras el crecimiento medio del PIB_{cf} en el período es del 53,1 por cien, el correspondiente a la recaudación impositiva es del 57,1 por cien.

La presión fiscal media del período se sitúa en un 8,2 por cien, con diferencias importantes en estos años. Así, tras la reforma tributaria de 1940, la presión fiscal se incrementa hasta el 11,3 por cien en 1943 y, a partir de ese año, se reduce hasta el 6,3 por

cien en 1951, disminuyendo en cinco puntos porcentuales en ocho años, para, a partir de ese año, incrementarse hasta el 8,1 por cien, un valor muy similar al del principio del período y muy lejanos a los valores que pueden considerarse como óptimos para la consecución de los objetivos de política fiscal deseables.

Sin embargo, estos datos pueden ser analizados mediante una relativización de los mismos a través del crecimiento interanual del PIB_{cf} por habitante, de la recaudación por habitante y de la presión fiscal, que nos pueden aportar una mayor información acerca de la evolución de las magnitudes a considerar en este trabajo:

La tasa de crecimiento de la recaudación impositiva por habitante parece incorporar cierto retardo con respecto al crecimiento del PIB_{cf} por habitante. En efecto, en la mayoría de los años analizados, el crecimiento de la recaudación por habitante parece estar más relacionado con el crecimiento del $PIBCF_{cf}$ por habitante del año anterior que con el correspondiente a ese año, lo cual podría ser objeto de un análisis más detallado. En cuanto a la presión fiscal, presenta, con ciertas diferencias puntuales, el mismo patrón de crecimiento que la recaudación impositiva, resultando destacable que, en varios de los años analizados, presente valores negativos, por lo que el ansiado crecimiento de la presión fiscal ampliamente demandado en las exposiciones de motivos de las principales leyes tributarias de la época, no se consiguió como se había esperado. Las tasas de crecimiento del PIB_{cf} por habitante van desde el valor máximo del 37,8 por cien de 1946 hasta el 4,2 por cien de 1943, una gran variabilidad. Lo mismo ocurre con la recaudación por habitante, con una tasa mínima en el período que es incluso negativa, en 1945, del -7,3 por cien, y un máximo en 1941, del 42,3 por cien.

A efectos de un análisis más pormenorizado podemos distinguir varios subperíodos desde 1940 hasta 1957. En primer lugar podríamos diferenciar una etapa que va desde 1940 hasta 1945, otra etapa iría desde 1946 hasta 1951 y por último, una tercera que abarcaría desde 1952 hasta 1957. En la etapa que va desde 1941 hasta 1945, desde el punto de vista hacendístico. los ingresos ordinarios superaron a los gastos ordinarios del Estado, por lo que en este sentido Comín (1989) afirma que la reforma Larraz fue un éxito. No obstante, si analizamos las cifras recaudatorios en estos años, el crecimiento medio real para la recaudación impositiva en este subperíodo es del 11,04%, inferior a los obtenidos para los subperíodos 1946-1951 que fue del 14,15 por cien y entre 1952-1957, con una tasa media real del 13,86 por cien. En este primer período considerado, los efectos de la reforma fiscal se mostraron rápidamente a tenor de los resultados recaudatorios, pues se obtienen las mayores de tasas de crecimiento

de la recaudación impositiva del período y el crecimiento del PIB_{cf} también es de los más elevados.

Desde el punto de vista hacendístico, de 1945 a 1951 reapareció el déficit, lo que pone de manifiesto, (Comín, 1989) que la reforma tributaria de 1940 dejó inalterado el reparto de la carga tributaria, lo cual supuso que el sistema fiscal siguiera manteniendo la rigidez. Y ello a pesar de que en esta época se obtienen las mayores tasas de crecimiento del PIB_{cf}: en 1946 el crecimiento es del 39,2 por cien y en 1951, del 33,1 por cien. Los valores de crecimiento de la recaudación no acompañan en la mayoría de los años, al crecimiento del PIB_{cf}, lo cual debería ocurrir si el sistema fiscal fuera flexible y se adaptara a la actividad económica.

En la última etapa, que va desde 1952 hasta 1957, se aprecia un buen ritmo de crecimiento de la economía española, aunque una de las características más destacadas de estos años es la elevada inflación que se produce como consecuencia (Petit, 1967) de la oferta monetaria creciente que sirvió para presionar al alza a la demanda y, al final, a los precios. Otro factor a considerar (García, 1988) es el referido a las importantes concentraciones monopolísticas de la época, que distorsionaron al alza los precios, con unas consecuencias claras sobre los precios y la producción. En 1952 se produce uno de los mayores crecimientos de la recaudación impositiva del período considerado, lo cual sugiere, en opinión de Comín (1989) que el Estado recurrió a elevar bases imponibles o tipos impositivos en una etapa caracterizada por un superávit en todos los años, excepto en 1956, debido principalmente a la rigidez del crecimiento del gasto público.

La evolución de la recaudación estuvo, por tanto, menos ligada a la evolución del PIB_{cf} de lo que hubiera sido deseable en tanto que se trataba de un sistema fiscal basado en evaluaciones globales, lo cual se demuestra mediante el coeficiente de flexibilidad tributaria o elasticidad de la recaudación que relaciona ambas magnitudes y nos indica en qué medida las variaciones relativas del PIB_{cf} fueron acompañadas de variaciones relativas en la recaudación.

El coeficiente de flexibilidad tributaria es superior a la unidad en la mayoría de los años analizados, lo cual supone que ante variaciones en el PIB_{cf}, las variaciones de la recaudación impositiva fueron superiores, lo cual confirmaría la flexibilidad del sistema impositivo en el período considerado, pues solamente el coeficiente fue inferior a 1 en trece de los treinta y siete años analizados, aunque si sumamos todos los años en los cuales el coeficiente de flexibilidad tributaria fue negativo con aquellos años en los cuales tuvo un valor cercano a 1 podemos comprobar cómo esa es la situación

predominante de la mayoría de los años analizados, lo cual no contradice la afirmación realizada en el sentido de que ante la evolución de la economía española en este período, el crecimiento de la recaudación podría haber sido superior si el sistema impositivo hubiera estado fundamentado en bases imponibles flexibles, ante el crecimiento económico del período.

CUADRO 1. COEFICIENTES DE FLEXIBILIDAD TRIBUTARIAY MEDIAS ENTRE REFORMAS TRIBUTARIAS. 1940-1977

AÑOS	$\varepsilon_{Rec-PIBcf}$	$\varepsilon_{ID-PIBcf}$	$\varepsilon_{II-PIBcf}$	AÑOS	$\varepsilon_{Rec-PIBcf}$	$\varepsilon_{ID-PIBcf}$	$\varepsilon_{II-PIBcf}$
1941	5,14	3,13	8,71	**1961**	1,03	0,65	1,25
1942	1,74	1,93	1,50	**1962**	0,87	0,81	0,91
1943	2,79	1,15	5,05	**1963**	0,71	0,46	0,84
1944	0,21	0,05	0,40	**1964**	0,86	0,70	0,94
1945	1,32	2,91	0,80	**1958-1964**	1.74	0.98	2.28
1946	0,25	-0,04	0,59	**1965**	1,21	1,01	1,31
1947	1,44	1,40	1,49	**1966**	1,38	1,27	1,43
1948	1,28	1,04	1,52	**1967**	1,04	1,29	0,92
1949	1,03	1,10	0,96	**1968**	0,60	0,61	0,60
1950	0,63	0,54	0,71	**1969**	1,58	1,49	1,62
1951	0,60	0,75	0,45	**1970**	1,13	1,19	1,10
1952	2,53	2,02	3,05	**1971**	0,75	1,41	0,44
1953	1,36	1,32	1,40	**1972**	1,10	1,11	1,09
1954	0,77	0,94	0,60	**1973**	1,19	1,20	1,19
1955	1,19	0,86	1,52	**1974**	0,50	1,12	0,17
1956	0,81	0,74	0,88	**1975**	1,07	1,57	0,73
1957	0,98	1,11	0,87	**1976**	1,09	1,32	0,91
1941-1957	1.42	1.23	1.79	**1977**	0,95	1,15	0,78
1958	2,06	0,67	3,40	**1965-1977**	1,05	1,21	0,95
1959	1,65	1,02	2,07				
1960	4,98	2,58	6,54	**MEDIA**	**1,35**	**1,18**	**1,59**

Fuente: Elaboración propia a partir de: *Estadísticas históricas de España (2005) e Información estadística del Ministerio de Hacienda (1957-1977)*

El coeficiente de flexibilidad tributaria de los impuestos indirectos con respecto al PIB_{cf} fue superior al de la imposición directa en la mayoría de los años analizados, lo cual es,

una vez más, reflejo de la rigidez de las bases de los impuestos directos. En este contexto, la Contribución territorial rústica realizó un aportación decreciente a la recaudación impositiva, directamente relacionado con la flexibilidad tributaria, influenciada por la evolución del PIB_{cf} agrícola y su pérdida participación en el PIB_{cf} a lo largo de estos años en favor del sector secundario y terciario. Así, mientras en 1940, el sector primario representaba el 26,8 por cien del PIB_{cf}, en 1977 este porcentaje había disminuido hasta el 9,24 por cien, fruto de la profunda transformación de la estructura productiva española iniciada en la década de los cincuenta (González, 1979). Estos valores están directamente relacionados con la reducción de la participación del sector agrario en el PIB_{cf} nacional, la cual tendría su influencia en la reducción de la presión fiscal de las rentas agrarias a lo largo del período considerado:

Con ciertos altibajos a lo largo del período, la reducción de la presión fiscal de las rentas agrarias se va acusando a lo largo del período. Sin embargo, tal y como expone García (1959) estos datos no suponen que el agricultor pagara menos impuestos, pues según sus cálculos, en 1935 lo que satisfacían los agricultores no superaba el 10 por cien de la renta imponible, mientras que en 1957 esta cantidad se había incrementado hasta el 65 por cien[3].

No podemos concluir un patrón de comportamiento similar del crecimiento de la recaudación por la Contribución territorial rústica y del PIB_{cf} del sector primario, pues si bien en algunos años los comportamientos son similares, como ocurre en 1952, 1955, 1959 o en 1972. en otros años las diferencias son muy acusadas como ocurre, por ejemplo, en 1941, 1951 o en 1966. Sin embargo, hay algunos hechos que pueden explicar el comportamiento de estas dos variables a lo largo del período tales como lo siguientes: en 1946 hubo factores con incidencia negativa en la recaudación de la Contribución Territorial Rústica, entre los cuales podemos destacar la reducción en un veinte por ciento de las cuotas por este concepto y la segregación de la misma del recargo de seguros sociales en la agricultura, que en el año anterior aparecía conjuntamente con las cuotas de rústica. Para paliar esta situación en 1947, la Ley de 31 de diciembre de 1946 -de modificación parcial de determinadas contribuciones e impuestos- dispuso que desde el 1º de enero de 1947 se exigiría un recargo del 20%

[3] pues el agricultor debía pagar la Cuota del Tesoro de rústica,, Seguros Sociales, Paro obrero, Arbitrios municipales, Arbitrios provinciales, Cuotas para el sostenimiento de las Cámaras Agrarias, la Hermandad de Labradores y la Guardería rural (esto dos últimos conceptos, de cuantía variable, según provincias). Si descontamos los seguros sociales - en tanto que retribución de la mano de obra agrícola - el campo tributa en, aproximadamente, el 45 por cien del líquido imponible. Todo ello, más desarrollado en García 1959, p. 18).

sobre la cuota de este impuesto con destino al Tesoro Público, lo que pudo paliar los resultados del año anterior. En 1948, mediante la Ley de 23 de diciembre de 1948 se estableció que se declaraba no sujeta la riqueza imponible por rústica y pecuaria que, perteneciendo a un propietario, no excediera de 50 pesetas en un mismo término municipal. Nuevamente, la Ley de 22 de diciembre de 1949, que aprobaba la Ley de Presupuestos para 1950, estableció que el recargo transitorio del 20% - que ya había sido establecido por la Ley de 31 de diciembre de 1946 - sobre las cuotas del Tesoro de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria se elevaría, a partir del 1 de enero de 1950, hasta el 40% de estas cuotas y su destino sería solamente el Tesoro Público y sobre ese importe no se podría establecer ningún recargo. Estos vaivenes legislativos que se produjeron en mayor o menor medida a lo largo del período, tendrían su clara incidencia en la recaudación por este tributo.

Ante estas variaciones del PIB_{cf} primario y de la Contribución Territorial Rústica, los coeficientes de flexibilidad tributaria obtenidos en el período son los siguientes:

CUADRO 2. COEFICIENTES DE FLEXIBILIDAD TRIBUTARIA CTR-PIB PRIMARIO. 1941-1977 Y MEDIAS ENTRE REFORMAS TRIBUTARIAS

AÑO	$\varepsilon_{ctr\text{-}PIB\ p}$	AÑO	$\varepsilon_{ctr\text{-}PIB\ p}$
1941	10,32	**1961**	0,01
1942	1,99	**1962**	0,00
1943	0,33	**1963**	-0,02
1944	0,05	**1964**	0,12
1945	-0,41	**1958-1964**	0,53
1946	-0,21	**1965**	0,14
1947	4,36	**1966**	-2,55
1948	-3,13	**1967**	-1,81
1949	0,04	**1968**	0,29
1950	0,63	**1969**	0,19
1951	0,05	**1970**	-9,92
1952	2,14	**1971**	1,60
1953	6,37	**1972**	1,03
1954	0,79	**1973**	-0,19
1955	0,95	**1974**	0,74
1956	0,33	**1975**	0,29
1957	0,26	**1976**	0,73

1941-1957	1,46	**1977**	0,09
1958	0,03	**1965-1977**	-0,72
1959	0,81		
1960	2,74	**MEDIA**	0,52

Fuente: Elaboración propia a partir de: *Estadísticas históricas de España (2005) e Información estadística del Ministerio de Hacienda (1957-1977)*

En trece de los treinta y siete años analizados $\varepsilon > 1$ en valores absolutos, por lo que en esos años ante cambios en el PIB_{cf} primario las variaciones en la recaudación por CTR fueron superiores, por lo que se demuestra la inflexibilidad tributaria de la CTR frente al PIB_{cf} primario.

Si analizamos las medias entre reformas tributarias comprobamos cómo la CTR presenta una $\varepsilon > 1$ en el período 1941-1957. Sin embargo, entre la reforma de 157 y 1964 la $\varepsilon < 1$ y lo mismo ocurre para el período 1965-1977,

Los coeficientes de flexibilidad tributaria de la recaudación impositiva fueron superiores a la unidad para 23 de los treinta y siete años analizados; en el caso de los impuestos directos, la elasticidad fue superior a la unidad en 24 de los años analizados y para la CTR solamente en 5 años se obtuvo un valor superior a 1 (todos ellos anteriores a 1961), por lo que podemos afirmar que en la mayor parte de los años analizados el sistema fiscal fue flexible y lo mismo ocurre en el caso de los impuestos directos, pero la Contribución Territorial mostró su decrepitud a lo largo de estos años. Sin embargo, si dividimos la serie analizada en atención a las reformas tributarias realizadas, comprobamos cómo en el período 1940-1957 el promedio del coeficiente de flexibilidad tributaria de la Contribución Territorial Rústica fue superior al de los impuestos directos, por lo que el paso de los años no sirvió para el establecimiento de un tributo que fuera flexible, con bases imponibles amplias que recogieran las variaciones en el PIB_{cf} primario, perdiendo por tanto, el legislador, la oportunidad de aprovechar el crecimiento económico que se produjo en la década de los sesenta y los ingresos tributarios que se podrían haber obtenido por esta vía.

4. CONCLUSIONES

La Contribución Territorial Rústica supuso una aportación importante a la recaudación tributaria cuando se creó, aunque fue descendiendo considerablemente a lo largo del

período estudiado, pasando de suponer el 12,2 por cien de la recaudación impositiva directa en 1940 a solamente el 0,5 por cien. Las causas fueron de diversa índole. En primer lugar, debemos destacar la estrechez de bases imponibles a lo largo del período, pues hasta 1964 se prefirió centrarse en la elevación de tipos en vez de en la amplitud de bases que hubiera sido lo aconsejable para modernizar el tributo. Sin embargo, esta solución hubiera supuesto la necesidad de mayores medios materiales y humanos por parte de la Hacienda Pública, con una insuficiencia endémica en ese sentido. Tras la reforma de la Contribución en 1964 - con la creación de una cuota fija y otra variable - las dificultades para el cálculo del tributo, la complejidad de la cuota variable (que suponía la obtención de un resultado fiscal superior al económico para el cálculo de la base imponible) y otros factores asociados a la etapa considerada, supusieron la reducción de la recaudación por este tributo, en una etapa de pleno desarrollo económico en la cual la recaudación impositiva procedente de este impuesto podría haber sido muy superior.

Otro elemento que incidió sin duda considerablemente fue la reducción de la participación del sector primario en el PIBcf a lo largo de este período, pues en 1940 la participación era del 26,8 y en 1977 había descendido hasta el 9,24 por cien y ello tuvo su claro reflejo en las cifras recaudatorias. Estos factores supusieron que la presión fiscal de las rentas agrarias disminuyera considerablemente a lo largo de estos años, pasando del 2,08 de 1940 al 0,27 en 1977.

Sin embargo, estos resultados no nos pueden hacer pensar que la reducción de la tributación de las rentas agrarias fue tan elevada como la que se deriva del análisis de la Contribución Territorial Rústica, en tanto que hubo una serie de contribuciones provinciales, locales y arbitrios variados que incidieron sobre las rentas agrarias y que supusieron una elevación de la tributación superior a la que se deriva de los datos analizados, lo cual podría ser objeto de atención en futuros estudios.

Los coeficientes de flexibilidad tributaria del sistema fiscal español fueron superiores a la unidad en 23 de los treinta y siete años analizados y los de los impuestos directos en 24 años. Sin embargo, los coeficientes de flexibilidad tributaria de la contribución Territorial Rústica con respecto al PIB_{cf} primario fueron mayores que 1 solamente en 5 de esos años y todos ellos anteriores a 1961, por lo que es posible afirmar la flexibilidad del sistema tributario español a lo largo de este período, pero no podemos decir lo mismo de la CTR. No obstante, cuando analizamos los coeficientes por tramos en atención a las reformas tributarias realizadas a lo largo del período, podemos comprobar

cómo en la etapa que va desde 1941 hasta 1957 la flexibilidad tributaria de la CTR con respecto al PIB_{cf} primario fue superior a la que se deriva de la imposición directa, lo cual demuestra que con el paso de los años, en la etapa franquista en España, se perdió la oportunidad de establecer un gravamen sobre las rentas agrarias acorde con el principio de capacidad de pago que debe presidir cualquier sistema tributario óptimo.

Tal y como ha quedado de manifiesto a lo largo del presente trabajo, los impuestos basados en la tierra - como es el caso de la Contribución Territorial Rústica - solamente tienen resultados recaudatorios elevados en sistemas fiscales poco evolucionados, basados en la imposición de producto. No obstante, sería de interés que, en futuras investigaciones se ahondara en esta cuestión en otros países diferentes.

5. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ACOSTA, R. (1964). Estructura del Sistema Fiscal Español, Boletín de Estudios Económicos, 63, 671-804.
- ALBIÑANA, C. (1958). Consideraciones generales sobre la reforma, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, 29, 52-98.
  - (1974a). El sistema Fiscal en España, Madrid: Guadiana de Publicaciones, S. A.
  - (1974b). Apariencia y realidad del sistema tributarios español, Revista de economía política, 66, 7- 46.
  - (1976). Evolución histórica del Sistema Fiscal Español y líneas idóneas de su reforma, Boletín de Estudios Económicos, 99, 703-741.
  - (1987). La Hacienda Pública y el sector agrario en la II República española, Revista de estudios agro-sociales, 141, 157-196.
- ASPICHUETA, I. (1964). ¿Ha supuesto la simplificación la reforma tributaria?, Boletín de Estudios Económicos, 63, 831-889.
- BELTRAN, L. (1966). Evolución histórica del sistema tributario español, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, 65/66, 1137-1167.
- CARANDE, R. (1976). Flores de Lemus, Hacienda Pública Española, 42/43, 556-559.
- CARBAJO, D. (1990). Síntesis de la historia de las reformas tributarias en España, Monografía nº 77 del Instituto de Estudios Fiscales.

- CLAVERA, J. ET AL (1978). Capitalismo español: de la autarquía a la estabilización. (1939-1959), Madrid: Cuadernos para el diálogo, SA.
- COMÍN, F. (1989). Hacienda y Economía en la España contemporánea (1800-1936), Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. 2V.
  - (1993). Reforma tributaria y política fiscal en GARCIA, J.L. (dir). España, economía. Madrid: Espasa-Calpe, pp. 1073-1121.
  - (2002). La Hacienda Pública entre 1940 y 1959, Hacienda Pública Española, monografía, 169-190.
- DEL MORAL, J. (1975). Hacienda y sociedad en el trienio constitucional 1820-1823, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- ESTAPÉ, F. (1971). La reforma tributaria de 1845, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- FERNANDEZ, D. (1978). La evolución histórica de la Contribución Territorial Rústica, Agricultura y Sociedad, 8, 183-209.
- FERREIRO, J. J. ET. AL. (1991). Curso de Derecho Tributario. parte Especial, Madrid: Marcial Pons.
- FONTANA, J. (1977). La revolución liberal (Política y Hacienda 1833-1845), Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
  - (1980). La Hacienda en la Historia de España.1700-1931. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- FUENTES-QUINTANA, E. (1961). Los principios del reparto de la carga tributaria en España, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, 41, 161-298.
  - (1984). El Plan de Estabilización económica de 1959, veinticinco años después, Información Comercial Española**,** 612-613, 25-40.
  - (1990). "La ideología de la reforma tributaria silenciosa" en COMÍN, F. (dir), Las reformas tributarias en España. Barcelona: Crítica, 286-352.
- GARCÍA, L. (1959). El producto neto de la agricultura y la Contribución Territorial Rústica, Revista de Estudios Agrosociales, 27, 7-17.
- GARCÍA, J. L. (1988). La industrialización y el desarrollo económico de España durante el franquismo en NADAL, J. ET. AL, La economía española en el siglo XX una perspectiva histórica. Barcelona: Ariel, 164-189.

– (1990). Crecimiento económico y cambio estructural (1951-1975) en MARTÍN, P. y COMÍN, F. (eds), Empresa pública e industrialización en España, Madrid: Alianza editorial, 137-160.

– GONZÁLEZ, M. J. (1979). La economía política del franquismo (1940-1970), Madrid: Tecnos.

– GOTA, A. (1975). La eficacia administrativa y el reparto de la carga fiscal en El reparto de la carga fiscal. Madrid: Centro de Estudios Sociales del Valle de los Caídos, vol. III, 899-923.

– LAGARES, M. J. (1976). Flores de Lemus y el proyecto del impuesto sobre las rentas y las ganancias de 1926, Hacienda Pública Española, 42/43, 189-204.

– MARTÍN, P. Y MARTÍNEZ, E. (2006). La economía de la guerra civil, Madrid: Marcial Pons.

– MARTÍN, J. (1972). La revolución de 1868, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

– MARTORELL, M.A. y COMÍN, F. (2008). La Hacienda de la guerra franquista en FUENTES, E. y COMÍN, F.(coord): Economía y economistas en la guerra civil, Barcelona: Real Academia de Ciencias Morales y políticas, Vol 1, 901-931.

– MENENDEZ, A. (1982). La imposición sobre las rentas mixtas en el período histórico 1845-1957, Civitas. Revista de Derecho Financiero, octubre-diciembre, 534-570.

– NAVARRO, M. (1964). Objetivos de la reforma tributaria, Boletín de Estudios Económicos, 63: 663-670.

– PAREDES, M. (1947). Los pueblos de España. Algunos datos estadísticos, Moneda y Crédito, septiembre: 106-110.

– PETIT, J. (1967). La adaptación del Sistema Tributario a la actividad económica en el período 1957-1962, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

– SAINZ DE BUJANDA, F. (1958). El Derecho: instrumento de política económica, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, 29, 235-266.

– SOLE, G. (1967). La reforma fiscal de Villaverde, 1899-1900. Madrid: Edit. de Derecho Financiero.

– SUBIRATS, J. (1990). Actitudes de los empresarios ante la evolución del sistema tributario (1957-1975), Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
– VICENTE-ARCHE, F. (1961). La imposición rústica, Revista de Derecho Financiero y Tributario, 41, 347-348.

ANEXO. Principales magnitudes.

Año	Cto PIB	Cto PIBP	Cto Rec	Cto II	Cto ID	Cto CTR	PF	Cto PF	PFRA	Cto PFRA
40							7,1		2,1	
41	8,4	-5,3	43,0	72,8	26,2	27,4	9,4	32,0	2,6	24,1
42	19,9	6,4	34,8	30,0	38,4	55,0	10,6	12,4	3,1	21,5
43	6,3	-0,3	17,5	31,8	7,2	2,0	11,7	10,6	3,0	-3,8
44	16,1	16,2	3,5	6,4	0,8	1,6	10,4	-10,9	2,3	-24,7
45	-0,2	-15,6	-6,3	-12,6	-0,5	6,4	9,8	-6,2	2,9	26,2
46	27,2	14,3	6,7	16,1	-1,0	-9,4	8,2	-16,1	1,8	-37,8
47	15,7	-9,4	22,7	23,4	22,0	21,2	8,7	6,0	2,1	15,6
48	7,7	-8,7	9,9	11,8	8,0	5,1	8,9	2,0	2,2	6,8
49	6,4	12,0	6,6	6,1	7,0	0,8	8,9	0,2	1,9	-15,4
50	24,9	2,5	15,6	17,6	13,5	17,7	8,2	-7,5	1,7	-8,1
51	27,8	0,6	16,7	12,6	21,0	1,4	7,5	-8,7	1,3	-21,1
52	9,2	-7,5	23,2	27,9	18,6	2,1	8,5	12,8	1,4	1,1
53	8,0	-6,2	10,8	11,2	10,5	8,3	8,7	2,7	1,5	6,9
54	16,4	-4,9	12,6	9,8	15,5	8,5	8,4	-3,3	1,4	-2,1
55	8,8	-1,2	10,4	13,3	7,6	7,1	8,5	1,5	1,4	-0,3
56	23,9	-4,2	19,4	21,1	17,7	6,2	8,2	-3,6	1,3	-10,6
57	16,6	1,6	16,3	14,3	18,4	4,9	8,2	-0,2	1,1	-11,4
58	16,5	1,9	34,1	56,1	11,0	0,6	9,4	15,1	1,0	-15,2
59	4,3	0,9	7,1	8,9	4,4	4,3	9,7	2,7	0,9	-0,9
60	3,0	0,1	15,1	19,9	7,8	8,6	10,8	11,7	1,0	5,3
61	15,3	-2,7	15,8	19,1	10,0	0,1	10,9	0,4	0,9	-10,7
62	17,1	-0,8	14,9	15,5	13,9	0,0	10,7	-1,8	0,8	-13,9
63	19,2	-1,7	13,6	16,1	8,8	-0,3	10,2	-4,8	0,7	-15,0
64	13,9	-19,3	12,0	13,1	9,7	-0,9	10,0	-1,7	0,7	7,8
65	17,2	-6,8	20,9	22,6	17,4	1,3	10,3	3,2	0,7	-7,3
66	14,9	-2,3	20,5	21,3	18,8	-31,2	10,8	4,9	0,4	-38,7
67	12,0	-8,4	12,4	11,0	15,5	-4,6	10,8	0,4	0,4	-7,0
68	11,7	-4,1	7,1	7,0	7,1	2,1	10,4	-4,2	0,4	-4,7
69	12,9	-6,2	20,3	20,9	19,2	1,1	11,1	6,6	0,3	-4,5
70	11,2	-12,3	12,7	12,4	13,4	24,5	11,2	1,3	0,4	27,6
71	14,4	4,1	10,7	6,3	20,3	30,4	10,9	-3,2	0,5	9,5

72	17,3	-5,7	18,9	18,8	19,2	10,8	11,0	1,4	0,5	0,3
73	21,1	-3,6	25,2	25,1	25,4	-3,2	11,4	3,4	0,4	-17,1
74	25,4	-7,6	12,8	4,4	28,5	11,8	10,2	-10,0	0,4	-3,5
75	19,1	-2,9	20,4	14,0	30,0	4,5	10,4	1,1	0,3	-9,7
76	21,1	-5,9	22,9	19,1	27,9	10,2	10,5	1,5	0,3	-3,2
77	27,3	-2,6	25,8	21,3	31,5	2,2	10,4	-1,1	0,3	-17,6

PIBP: PIB primario / Rec: recaudación impositiva / PF: Presión fiscal/ PFRA: Presión fiscal de las rentas agrarias

Fuente: Elaboración propia a partir de: *Estadísticas históricas de España (2005) e Información estadística del Ministerio de Hacienda (1957-1977)*