

## RESEÑAS

**FORTEA PÉREZ, J. I., GALÁN SÁNCHEZ, A. y GELABERT, J. E.** (eds.), *Siete siglos de fraude fiscal en Europa*, Santander, Ediciones Universidad de Cantabria, 2020, 353 pp., ISBN: 978-84-8102-941-3.

La presente monografía constituye una aportación surgida del entorno de la red «Arca Común» orientada, como es sabido, al estudio de la hacienda y de la fiscalidad desde el mundo medieval hasta la actualidad, aunque con especial dedicación a los siglos XV a XVIII. Más en concreto, el libro que reseño es la conclusión notablemente ampliada de un curso que tuvo lugar en la Universidad Internacional «Menéndez Pelayo» en el verano de 2016, con el concurso de la citada red «Arca Común», de la Universidad de Cantabria y del Instituto de Estudios Fiscales del ministerio de Hacienda. En la presentación de este volumen, el profesor Carrasco Pérez (uno de los fundadores de la red) subraya que desde su génesis en la ciudad de Antequera (no casualmente en su antiguo pósito, donde se conserva un magnífico ejemplar de un «arca del común» con sus cerraduras y complicaciones mecánicas) una de las líneas de investigación más querida ha sido el estudio del fraude fiscal y sus fenómenos anejos, esto es, las desigualdades contributivas, las exenciones y los privilegios fiscales. Una vez más, aprovecho la oportunidad para

subrayar la importancia renovadora de esta verdadera escuela de historiadores de la hacienda y de la fiscalidad; y no solo en sus aspectos temáticos, metodológicos y de recuperación de fuentes documentales hasta ahora poco explotadas o ignoradas, sino por su apuesta en la formación y promoción de jóvenes historiadores.

Quizá uno de los aciertos de este estudio sea su cronología: siete siglos de fraude, esto es, el periodo que grosso modo comprendería desde la primera fase de lo que concebimos como Estado Moderno allá en el mundo bajomedieval y su evolución hasta la consolidación de las revoluciones burguesas norteamericana y francesa, que conviene no olvidar hundieron en buena parte las raíces de su protesta en situaciones de afrenta fiscal (caso de la protesta de los colonos de Norteamérica) o de desorden hacendístico crónico asociado con el absolutismo francés. La muy mencionada frase «Fiscus est Res Publica» sintetiza toda una visión del mundo: el Estado desde su génesis solo fue posible con el concurso de la exacción fiscal. Más aún; incluso antes que apareciera el Estado, el fisco acompañó al hombre desde el momento que a falta de Estado existían las divinidades que, aunque habitaban en los cielos, no casualmente se alimentaban de tributos terrenales (diezmos, primicias y otras exacciones). Y no olvidemos, aunque sea una anécdota, que tras el pecado de nuestros primeros padres, la

segunda gran infracción de la humanidad fue el fraude de Caín (el perfecto defraudador fiscal) en oposición a su hermano Abel (modelo del honrado contribuyente). El fratricidio perfeccionó el delito inicial. Ahora bien, el primer pecado (el de arrogancia) fue redimido, no así el segundo, casi siempre contaminado por su vinculación con la avaricia y con la inmoderación fiscal.

El título del estudio, en mi opinión, quizá muy atractivo, no refleje la enorme complejidad del fenómeno del fraude fiscal. Porque es evidente que debemos partir del hecho de que el fraude (inequívocamente relacionado con el reproche penal de base burguesa decimonónica) constituye solo una parte —sin duda la más atractiva— de un problema más amplio. En definitiva, que antes de las revoluciones burguesas que dieron lugar al mundo contemporáneo (revoluciones que tampoco conviene olvidar que sustentaron el sagrado principio del derecho de representación en la capacidad contributiva de los ciudadanos) el fraude, las exenciones, las desigualdades y los privilegios contributivos fueron contemplados, no como una excepción o incluso como una perversión de los sistemas fiscales, sino como un elemento específico y definitorio de una sociedad estamental, donde pagar o no pagar impuestos constituía todo un sistema de articulación social: el que paga y el que no paga, el pechero y el privilegiado. Siempre atendiendo a la naturaleza de los tributos, a su contexto social y político, a la calidad de los sistemas monetarios y a su espacio y coyuntura temporal.

Más en concreto, la monografía comprende un total de diez estudios y un preámbulo. El criterio adoptado ha sido el cronológico, aunque es evidente la existencia de ciertas temáticas nucleares. En primer lugar, obviamente, las referencias ineludibles a la legitimidad y legalidad de las prestaciones fiscales, un tema central de las disquisiciones en torno a la naturaleza y límites del poder de exacción de las monarquías. En este sentido, Fortea Pérez y Gelabert González (*Fraude y fisco a comienzos de los tiempos modernos, una historia interminable*) efectúan un necesario y eficaz recorrido en torno al concepto de fraude que invariablemente se vinculó al engaño y al perjuicio, así como al problema (ampliamente debatido en los ámbitos teológicos) de la justicia en la imposición contributiva, en la legitimidad del poder del soberano y en la «preceptividad» del ordenamiento fiscal en el caso de los privilegiados (singularmente del estamento eclesiástico). El estudio de Fortea y Gelbert subraya el fenómeno, en mi opinión decisivo, de las exenciones tributarias, como un fenómeno propio de una sociedad estamental en el marco de un sistema fiscal complejo y con frecuencia en manos de las elites urbanas (los denominados «poderosos», en feliz definición de Domínguez Ortiz). Como concluyen los autores: «El fraude fiscal se erige como un fenómeno consustancial al sistema político [del Antiguo Régimen]».

El estudio de Vincenzo Lavenia (*La Teología y la evasión fiscal, siglos XVI-XVII*) parte de dos propuestas iconográficas referenciales de la fiscalidad medieval y moderna: el maravilloso

*Tributo* de Masaccio en el Carmine de Florencia (inicio del siglo XV) y la difundida tabla de Marinus van Reymerswaele *Los recaudadores de impuestos* (1540). Ambas obras, obviamente, con evidente denuncia antifiscal. La primera (de Masaccio) denunciando los privilegios del clero; la segunda (de Van Reymerswaele) con carácter más general contra toda imposición fiscal, quizá influenciada por el humanismo erasmista, aunque dentro de un contexto general de protestas antifiscales propias de la primera mitad del siglo XVI. El trabajo de Lavenia presenta la ventaja de que el lector tiene a la vista un recorrido en torno a las doctrinas teológica del hecho fiscal, desde la tradición medieval (enraizada en su mayoría en la tradición dominicana), las tesis antifiscales erasmistas sobre la insaciabilidad tributaria de los príncipes, las críticas a las exacciones abusivas de la Monarquía Hispánica (caso de la Cruzadas y otras rentas anejas de naturaleza eclesiástica), las propuestas de Martín de Azpilcueta sobre la inmoderación tributaria de los monarca y la licitud en ciertos casos de la evasión fiscal y las propuestas de la teología de los maestros reformadores (Lutero, Zwinglio, Melanchthon, etc.) . Lavenia concluye que el mundo católico siempre fue más proclive al sostenimiento del fraude fiscal, no solo desde la defensa del derecho canónico sino a partir de la existencia de un corriente crítica contra ciertas propuestas fiscales.

Luciano Pezzolo en su *Resistenza, adesiones e frode fiscale nell'Europa della prima età moderna* subraya, entre otros aspectos, el problema de la valoración de los bienes y rentas ante las exigencias

fiscales. Por lo común, los modelos de análisis presentados por Pezzolo (la Toscana de Florencia, Pisa y Prato, entre otros lugares) viene a confirmar que, por lo común, las valoraciones de los bienes tendieron a efectuarse a la baja e, incluso, ciertas propiedades (singularmente las financieras, inmuebles y agrarias) fueron sistemáticamente obviadas. El modelo se asemejaba a las informaciones que poseemos en el caso castellano a inicios del siglo XVI: en las averiguaciones fiscales no se incluían las propiedades inmobiliarias y rústicas, ni las rentas ni el dinero en efectivo y, sobre todo, que los bienes sometidos a tributación lo eran por debajo de los precios de mercado. En definitiva, el estudio de Pezzolo sostiene que la evasión y ocultación fiscales también dependió del grado de participación de los ciudadanos en los asuntos públicos y en la identificación entre poder político, exigencia fiscal y adhesión (siempre interesada) del pueblo a las propuestas fiscales del poder.

La fiscalidad, como está demostrando la historiografía más reciente, es incomprendible sin lo que podemos denominar «agentes intermedios», bien sean profesionales de la gestión tributaria (arrendadores y hombres de negocio) bien se trate de oficiales de las haciendas regias (esto es, contadores, tesoreros, argentieres y otros oficios). El estudio presenta algunos modelos donde la gestión tributaria se identifica con el fraude y la corrupción. Y en este punto, no debemos obviar que en la práctica anterior a las revoluciones burguesas de finales del siglo XVIII y comienzos del XIX dicha gestión de los impuestos

fue efectuada en un contexto donde lo público y lo privado no se encontraba claramente diferenciado. En definitiva, los conceptos de fraude y corrupción deben tener en cuenta que muchos de esos actores (oficiales de finanzas, gestores de rentas u hombres de negocios asociados a las haciendas regias) actuaron no solo como gestores de las rentas públicas, sino que con más frecuencia de lo sospechado dicha gestión de lo público se insertaba en intereses y lucro personales, sin perder de vista que dichos gestores de lo público garantizaban con su patrimonio personal (o con su capacidad de atraer capitales) la misma viabilidad de las cuentas públicas, esto es, la liquidez del sistema de pagos y la sostenibilidad del crédito y de la deuda de las monarquías.

En esta línea, el estudio de Denis Menjot sobre el oficial de hacienda Philippe Gillier (*Fraude fiscale et corruption dans le royaume de France au milieu du XIVe. Siècle: le cas de l'officier des finances Philippe Gillier*) presenta un modelo típico del enriquecimiento de un alto oficial de la real hacienda. Gillier, en efecto, al gestionar tanto las rentas ordinarias como la extraordinarias, amasó una fortuna en buena medida fruto de prácticas corruptas. Esta figura del alto oficial vinculado a las reales haciendas tenderá a consolidarse desde fines del siglo XV, precisamente por la necesidad de las nuevas monarquías de aumentar sus ingresos y multiplicar la burocracia adscrita a las haciendas públicas. En Castilla, ejemplos de contadores y tesoreros que edificaron enormes patrimonios personales (siempre con fama

de corruptos y codiciosos) son incontables: Vargas, Enciso, Vozmediano y el famoso secretario real Cobos, entre otros muchos casos.

Ramón Lanza García en su trabajo *Fraude Fiscal y contrabando en la época de los Austrias* incide en esta línea de análisis en torno a la debilidad estructural de las haciendas en la gestión de los tributos, singularmente los indirectos (básicamente sobre consumos y tráfico mercantil), aunque como subraya Lanza también afectaba a las prestaciones directas, en tanto éstas con frecuencia se transformaban en exacciones indirectas. El estudio de Lanza constituye un buen ejercicio en el análisis de los mecanismos que hicieron posible el fraude a través del sistema de exenciones. Ello es importante porque la exención fiscal (en principio legal, sobre todo en una sociedad basada en el principio de la desigualdad y del privilegio fiscales) con frecuencia se tornaba en fraude, sobre todo cuando la gestión de la recaudación se vinculaba a las elites concejiles. El análisis del fraude en los servicios de millones (un tributo no casualmente vinculado a los consumos), de los aranceles aduaneros (donde anidaban intereses de productores y mercaderes) y del problema asociado de la saca de moneda; todo ello con un corolario adverso para las arcas públicas y las pecherías: merma de ingresos, aumento de la fiscalidad, envilecimiento monetario, inflación y fraude fiscal generalizado.

El tercer estudio vinculado al fraude asociado a la compleja gestión de las haciendas del Antiguo Régimen esta

redactado por Anne Dubet (*La Monarquía Española y el fraude de los hombres de negocio en la primera mitad del siglo XVIII*) y constituye la única aportación sobre el periodo de la dinastía borbónica en el Setecientos. Su extenso estudio consta de una primera parte de gran interés historiográfico y metodológico. El tema de la vinculación de los hombres de negocio con la irregular gestión de las rentas públicas recorre de principio a fin la historia de la hacienda española en el época moderna, en tanto el hombre de negocios —como subraya Dubet— no solo gestionaba las rentas (mediante arrendamientos u otras fórmulas de gestión) sino que se implicaba en sostener el crédito y la liquidez (sistema de pagos) de la Corona. Tras evaluar la tipología del fraude fiscal, sobre todo en el periodo anterior a Luis I (1724), el estudio analiza los diversos proyectos de reforma, más orientada a atemperar los efectos del fraude que a corregirlos. Ello era lógico, según Dubet, desde el momento que el fraude se tornaba en práctica admitida en función de los intereses cambiantes de la monarquía.

Los trabajos dedicados al mundo contemporáneo han quedado reducidos a dos estudios redactados por Francisco Comín y Rafael Vallejo sobre el fraude y el delito fiscal en el siglo XIX; y ello nos ha privado de contar con la versión escrita de alguna ponencia que sobre el fraude fiscal actual fue objeto de debate en torno a la pervivencia a lo largo del tiempo del fraude y otras prácticas orientadas a minusvalorar los ingresos públicos. La portación de Comín (*El fraude y la elusión fiscal en la España del*

*siglo XIX*) sintetiza todo un conjunto de estudio que el autor ha venido publicando entre 1987 y 2006 y se articula — como señala el mismo Comín — en torno a siete grandes problemas: cómo era el sistema tributario liberal, la preocupación legislativa frente al contrabando en detrimento de las preocupaciones contra el fraude, la tradicional oposición del sistema caciquil a cualquier operación catastral, el interés por establecer contribuciones industriales a partir del restablecimiento del viejo sistema gremial, la tendencia a revitalizar las exacciones sobre los consumos y la política de represión del contrabando, singularmente del tabaco. El estudio se beneficia de un importante aparato cuantitativo con gráficos y cuadros de inestimable valor. Una de las conclusiones más evidentes del estudio de Comín es que la fiscalidad del siglo XIX estuvo más preocupada de perseguir el contrabando que en erradicar el fraude fiscal, siempre apoyado en una burocracia débil y en la falta de información fiscal solvente.

Rafael Vallejo Pousada en su estudio *El delito fiscal y las reformas tributarias en España, 1830-1900* sostiene que toda reforma fiscal implica la necesidad de establecer mecanismos que sancionen el quebranto de las obligaciones fiscales, esto es, la definición del delito fiscal. La monografía de Vallejo, muy extensa y minuciosa, constituye un verdadero recorrido de la historia de la hacienda del siglo XIX y el conflictivo diseño de una política represora del fraude fiscal. Analiza la reforma de López Ballesteros de 1830 (reforma admirable en opinión de Fontana); las leyes penales de 1830 que

tipificaron penalmente los delitos fiscales (consecuencia del desorden administrativo, la corrupción y la malversación); las trascendentales reformas de 1845, que propiciaron lo que el autor subraya como «primer sistema fiscal propiamente dicho»; el programa fiscal del Sexenio, que tuvo enfrente dos problemas crónicos de la hacienda española: del déficit (con su corolario la deuda) y la crisis económica (con su no menor corolario del desempleo). La conclusión de Vallejo es que el delito fiscal tendió a vincularse con el contrabando, los derechos arancelarios y las rentas estancadas (sobre todo, el tabaco) en detrimento de una política eficaz contra el fraude, quizá porque prevaleció la idea oligárquica de «comprender» con benevolencia al defraudador frente a la criminalización del contrabandista.

El libro se cierra con dos aportaciones. Marc Leroy efectúa en su *Sociologie de la déviance fiscale* una reflexión acerca del fraude y de la evasión fiscal como una de las grandes preocupaciones de la sociedad actual, agravados por los fenómenos fiscales vinculados a la globalización, a las políticas de austeridad, a la capacidad de los estados ante los retos de la protección social y de los derechos del trabajo. Se trata de un estudio de enorme densidad y complejidad, pero bien articulado y redactado con claridad y precisión. Los cuadros y la información que contienen facilitan la lectura del texto. Leroy sostiene la tesis de que los sistemas fiscales, condicionados por la globalización y la lucha de los

estados por atraer inversiones, conduce invariablemente al incremento de las desigualdades sociales. Desde el punto de vista fiscal, no parece ingenuo que, según Leroy, más del doce por ciento de la riqueza europea escape al fisco y se oculte en paraísos fiscales. Concluye el autor que, si bien ante el fraude fiscal es evidente la condena pública, no ocurre lo mismo con la «déviance» fiscal (que personalmente me atrevería a traducir no como «desviación», sino como «perversión»).

Galán Sánchez (*Del tributo como pecado a la virtud de contribuir al bien común: algunas conclusiones provisionales sobre el fraude fiscal*) cierra del debate de este estudio concluyendo que todo sistema fiscal, desde su misma génesis histórica, se asienta en la desigualdad social, y el fraude (sin obviar sus «compañeros de viaje», esto es, las exenciones y los privilegios) como un elemento corruptor de los sistemas fiscales. Tras efectuar un clarificador recorrido histórico acerca de la génesis de la fiscalidad moderna (fruto de las transformaciones bajomedievales y la influencia del derecho romano), Galán efectúa una reflexión sobre un aspecto esencial: la diferencia entre fraude y elusión fiscal, esta última resuelta en el mundo bajomedieval y moderno a través del privilegio y la exención.

Juan M. CARRETERO ZAMORA  
Universidad Complutense de Madrid